

# **Skatteplikt for personlige skattytere ved tjenester ytet seg selv eller vederlagsfritt til andre**

Undertittel til avhandlingen

Kandidatnr: 288

Veileder: Erik Friis Fæhn

Leveringsfrist: 25 april

Til sammen 17820 ord

( \* se regelverk på [www.jus.uio.no/studier/undervisning/spesialoppgave/](http://www.jus.uio.no/studier/undervisning/spesialoppgave/) )

25.04.2005



# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING .....</u></b>	<b><u>1</u></b>
1.1	PROBLEMSTILLING .....	1
1.2	NÆRMERE OM OPPGAVEN .....	2
1.3	KILDEBRUK.....	5
<b><u>2</u></b>	<b><u>OVERSIKTSKAPITTEL .....</u></b>	<b><u>7</u></b>
2.1	HISTORIKK.....	7
2.2	TJENESTEBEGREPET OG SKATTEPLIKTEN.....	12
2.3	SKATTESUBJEKTENE .....	17
2.4	FØLGER AV SKATTEFRITAK FOR ARBEID PÅ EGEN BOLIG .....	17
2.5	FORSKUDDSBETALING AV TJENESTEYTELSER YTET SEG SELV.....	18
<b><u>3</u></b>	<b><u>GRUNNBEGREPER.....</u></b>	<b><u>20</u></b>
3.1	FORDELSBEGREPET .....	20
3.2	INNVINNINGSBEGREPET .....	22
3.3	INNTAKSTFORMER .....	23
3.4	VERDSETTELSESBEGREPET .....	24
3.5	TIDFESTINGSPRINSIPPET .....	25
<b><u>4</u></b>	<b><u>PERSONLIGE TJENESTEYTELSER YTET SEG SELV.....</u></b>	<b><u>27</u></b>
4.1	INNLEDNING.....	27
4.2	UTEN TILKNYTNING TIL INNTAKTSSKAPENDE AKTIVITET .....	27
4.2.1	HENSYN BAK SKATTEPLIKT .....	27
4.2.2	VILKÅR FOR SKATTEPLIKT.....	28
4.2.3	HENSYN BAK UNNTAK FRA SKATTEPLIKT .....	29
4.2.4	VILKÅR FOR UNNTAK AV SKATTEPLIKT I SKTL § 5-15, 1.LEDD J NR 6 .....	31
4.2.4.1	Generelt .....	31
4.2.4.2	Grunnvilkåret.....	31
4.2.4.3	Boligvilkåret .....	32
4.2.4.4	Arbeidsvilkåret .....	34

4.2.4.5	Fritidsvilkåret.....	35
4.2.5	VILKÅR FOR UNNTAK AV SKATTEPLIKT I SKTL § 5-15, 1.LEDD J NR 7 .....	40
4.2.6	VERDSETTELSEN AV ARBEIDET .....	41
4.2.7	TIDFESTING .....	41
<b>4.3</b>	<b>MED TILKNYTNING TIL INNTEKTSSKAPENDE AKTIVITET .....</b>	<b>43</b>
4.3.1	INNLEDNING.....	43
4.3.2	HENSYN BAK SKATTEPLIKT .....	44
4.3.3	VILKÅR FOR SKATTEPLIKT.....	45
4.3.4	UNNTAK FRA BESKATNING .....	49
4.3.5	VERDSETTELSE .....	49
4.3.6	TIDFESTING .....	49
<b>5</b>	<b><u>PERSONLIGE TJENESTEYTELSER YTET TIL ANDRE VEDERLAGSFRITT ...</u></b>	<b>50</b>
<b>5.1</b>	<b>INNLEDNING.....</b>	<b>50</b>
<b>5.2</b>	<b>UTEN TILKNYTNING TIL INNTEKTSSKAPENDE AKTIVITET .....</b>	<b>50</b>
<b>5.3</b>	<b>MED TILKNYTNING TIL INNTEKTSSKAPENDE AKTIVITET .....</b>	<b>52</b>
5.3.1	INNLEDNING.....	52
5.3.2	HENSYN BAK SKATTEPLIKT .....	52
5.3.3	VILKÅR FOR BESKATNING .....	53
5.3.4	VERDSETTELSE .....	56
5.3.5	TIDFESTING .....	56
<b>6</b>	<b><u>TINGSTJENESTER YTET SEG SELV .....</u></b>	<b>57</b>
<b>6.1</b>	<b>INNLEDNING.....</b>	<b>57</b>
<b>6.2</b>	<b>UTEN TILKNYTNING TIL INNTEKTSSKAPENDE AKTIVITET .....</b>	<b>57</b>
6.2.1	HENSYN BAK SKATTEPLIKT .....	57
6.2.2	VILKÅR FOR SKATTEPLIKT.....	57
6.2.3	UNNTAK FRA SKATTEPLIKT .....	58
6.2.4	VERDSETTELSE .....	59
6.2.5	TIDFESTING .....	59
6.2.6	SÆRLIG OM FORDELEN AV Å BO I EGEN BOLIG .....	60
<b>6.3</b>	<b>MED TILKNYTNING TIL INNTEKTSSKAPENDE AKTIVITET .....</b>	<b>61</b>
6.3.1	INNLEDNING.....	61
6.3.2	HENSYN BAK SKATTEPLIKT .....	61
6.3.3	UTTAKSBESKATNING AV TINGSTJENESTER .....	62

6.3.4	ANVENDELSESOMRÅDET TIL SKTL § 5-2 OVERFOR FYSISKE SKATTYTERE .....	64
6.3.5	VILKÅR FOR SKATTEPLIKT.....	67
6.3.6	VERDSETTELSE .....	68
6.3.7	TIDFESTING.....	68
<b>7</b>	<b><u>TINGSTJENESTER YTET TIL ANDRE VEDERLAGSFRITT.....</u></b>	<b>70</b>
<b>7.1</b>	<b>INNLEDNING.....</b>	<b>70</b>
<b>7.2</b>	<b>UTEN TILKNYTNING TIL INNTEKTSSKAPENDE AKTIVITET.....</b>	<b>70</b>
<b>7.3</b>	<b>MED TILKNYTNING TIL INNTEKTSSKAPENDE AKTIVITET .....</b>	<b>71</b>
7.3.1	VIRKEOMRÅDET TIL SKTL § 5-2 VED TINGSTJENESTER .....	71
7.3.2	VILKÅR FOR SKATTEPLIKT.....	71
7.3.3	VERDSETTELSE .....	72
7.3.4	TIDFESTING.....	72
<b>8</b>	<b><u>LITTERATURLISTE.....</u></b>	<b>73</b>
<b>9</b>	<b><u>LISTER OVER TABELLER, FIGURER M V .....</u></b>	<b>A</b>

# 1 Innledning

## 1.1 Problemstilling

Skatteplikt kan oppstå når en fysisk person enten yter seg selv tjenester eller når han yter tjenester helt eller delvis vederlagsfritt til andre skattesubjekter. Tjenester er økonomiske fordeler som typisk ytes til andre mot et vederlag. Dette vederlaget er skattepliktig etter hovedregelen i skatteloven av 26 mars 1999 nr 14 (heretter forkortet til sktl) § 5-1, 1.ledd, som fordel innvunnet ved arbeid eller virksomhet. I oppgaven skal jeg begrense meg til de særskilte formene for innvinning av fordeler der en fysisk person enten yter en tjeneste til seg selv eller til andre helt eller delvis vederlagsfritt. Formålet med oppgaven er å redegjøre for vilkårene og grensene for denne skatteplikten.

Prinsipielt er den skattepliktige fordelen selve tjenesten, altså verdiskapningen, og ikke vederlaget som gis for tjenesten. Denne skattepliktige fordelen kan innvinnes innenfor skattyters egen økonomi, mer eller mindre uavhengig av ansettelsesforhold eller virksomhet. En fordel i form av vederlagsfrie tjenester kan skattyter enten yte til seg selv eller til andre. Dette er de to tydeligste formene for innvinning uten vederlag. En skattyter som bygger en trapp til seg selv, eller en snekker som bygger en trapp for naboen gratis er eksempler på disse to innvinningsformene. Spørsmålet om skatteplikt for slike situasjoner er problematisk fordi verdiskapningen skjer utenfor tjenesteforhold og det er ikke er noen overføring av vederlag mellom to parter. Tjenestens verdiskapning kan som følge av disse momentene sies å være skjult.

Skatteplikt for disse situasjonene hjemles i skatteloven av 26 mars 1999 nr 14 (heretter forkortet til sktl) § 5-1, 1.ledd og sktl § 5-2. Sktl § 5-1, 1.ledd er hovedregelen om beskatning av inntekter. Sktl § 5-2 hjemler skatteplikt når tjenesten har tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet. De to siste bestemmelsene som er relevante er sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6 og 7, som hjemler fritak for boligbygging på egen bolig og husstell i eget hjem.

Tjenesteytelser er en type fordel som alle skattesubjekter kan innvinne, uavhengig om skattyteren er lønnstager, pensjonist eller selvstendig næringsdrivende. Fastsettelsen av grensene for skattepliktige tjenesteytelser er derfor helt sentralt ved fastsettelsen av et skattesubjekts samlede skatteplikt. Skatteplikt for tjenester ytet til seg selv og vederlagsfritt er en veletablert regel, men det må antas at det er liten oppmerksomhet om denne skatteplikten blant vanlige skattytere. Den generell regelen om skatteplikt er forankret i sktl § 5-1, 1.ledd, og i denne oppgaven skal jeg se på de spesielle og varierte situasjonene som reiser seg i forhold til denne regelen. Sktl § 5-1, 1.ledd hjemler eksempelvis skatteplikt for situasjoner der en skattyter reparerer egen bil, vasker eget hjem, eller bruker egne eiendeler som for eksempel TV eller båt. En person som gir personlige tjenester eller tingstjenester til seg selv eller andre vil også kunne ha skatteplikt etter sktl § 5-2, forutsatt at tjenestene inngår i skattesubjektets lønnede arbeid eller virksomhet. Skatteplikt etter sktl § 5-2 vil heretter i oppgaven referert til som ”uttaksbeskatning”.

I oppgaven forstås ”tjenester” som både personlige tjenester og tingstjenester. Personlige tjenester er en fysisk arbeidsinnsats. En personlig tjeneste kan for eksempel være at skattyteren maler sitt eget hus. En tingstjeneste er en bruksrett til egne eller andre skattesubjekters eiendeler, for eksempel redskaper og verktøy.

Bakgrunnen for valget av oppgaven er den særlige stilling skatteplikt for tjenester ytet til seg selv og vederlagsfritt til andre har for personlige skattytere. For de fleste skattytere fremstår skatteplikt for tjenester ytet seg selv og helt eller delvis vederlagsfritt til andre som underlig og ubegrunnet. Årsakene til dette er blant annet at lovtekstene er korte og situasjonene ligger i de ytre grensene av hvilke situasjoner som er skattepliktige.

## 1.2 Nærmere om oppgaven

Oppgaven er delt inn i fire hoveddeler. I punkt 4 behandles personlige tjenester ytet til seg selv, dernest i punkt 5 behandles personlige tjenester ytet andre helt eller delvis vederlagsfritt. Tingstjenester ytet til seg selv og tingstjenester ytet andre helt eller delvis vederlagsfritt redegjøres for i punkt 6 og punkt 7. Under hvert av disse hovedpunktene skilles det mellom der tjenesten ikke har tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet, og der slik tilknytning foreligger.

For både lønnstagere og selvstendig næringsdrivende kan det bli spørsmål om skatteplikt for tjenester som både har slik tilknytning og som ikke har slik tilknytning. Skillet mellom tjenester som har slik tilknytning eller ikke, er særlig viktig i de tilfeller de personlige tjenestene eller tingstjenestene ytes til andre skattesubjekter helt eller delvis vederlagsfritt. Grunnen er at en skattyter bare kan skattelegges for å ha gitt personlige tjenester og tingstjenester til andre helt eller delvis vederlagsfritt, når tjenesten har tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet. Inntektsskapende aktivitet er for eksempel lønn for fysisk arbeid som skattyter innvinner gjennom et ansettelsesforhold, eller inntekt som en skattyter innvinner gjennom å drive en virksomhet alene eller med ansatte.

Avgrensningen mot aksjeselskaper gjøres av hensyn til oppgavens omfang. Oppgavens fokus er skattepliktige tjenester for fysiske personer, men langt på vei gjelder de samme regler for aksjeselskaper. For aksjeselskaper reiser det seg også særegne problemer i forhold til uttaksreglene som er utenfor oppgavens tema.

I kapittel 2 gis en historisk oversikt over skattebestemmelsene som er aktuelle for oppgaven, og en kort redegjørelse over skattesubjektene. For å få en helhetlig oversikt redegjøres det kort for noen skatterettslige temaer som har sammenheng med oppgaven. I kapittel 3 gis en oversikt over grunnbegreper i skatteretten som er nødvendige for fremstillingen.

I punkt 4.2 er problemstillingen om det er skattepliktig å gi en personlig tjeneste til seg selv, i de tilfeller der tjenesten ikke har tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet. Et eksempel på denne problemstillingen er om en skattyter, som har reparert sin egen bil, må skatte av denne personlige tjenesten.

I punkt 4.3 er problemstillingen om det er skattepliktig å ta ut en personlig tjeneste til egen bruk, når tjenesten har tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet. Et eksempel på denne problemstillingen er om en advokat er skattepliktig for å ha representert seg selv i en rettssak, forutsatt at advokaten har benyttet seg av sin fagkunnskap i rettssaken. Uttaksbeskatning er også aktuelt overfor en skattyter som bruker ansatte til den faktiske utførelsen av arbeidet, forutsatt at fordelingen av arbeidet



oppebæres av skattyteren privat. Et eksempel på slik uttaksbeskatning er en eier av et malerfirma som bestemmer at de ansatte skal male det private huset til eieren av malerfirmaet.

I punkt 5.2 er problemstillingen om en skattyter har skatteplikt for å ha gitt en personlig tjeneste helt eller delvis vederlagsfritt til andre, i de tilfeller tjenesten ikke har tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet. Problemstillingen er aktuell ved for eksempel vennearbeid og dugnadsarbeid. Problemstillingen kan presiseres til å være om det er hjemmel for å beskatte giveren av den personlige tjenesten.

I punkt 5.3 er problemstillingen om en skattyter har skatteplikt for å ha gitt en personlig tjeneste helt eller delvis vederlagsfritt til andre, når tjenesten har tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet. Eksempel på dette er en snekker som bygger naboen et hus uten å kreve vederlag. Også under dette punktet kan det bli aktuelt å uttaksbeskatte en skattyter som bruker ansatte til den faktiske utførelsen av den personlige tjenesten. Et eksempel på dette er en snekkermester som ber en av sine ansatte om å utføre arbeid på boligen til snekkermesterens nabo.

I punkt 6.2 behandles spørsmålet om det er skattepliktig å gi en tingstjeneste til seg selv, når tingstjenesten ikke har tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet. Denne problemstillingen er for eksempel aktuell når en skattyter har brukt løsøre, bil, hytte eller immaterielle rettigheter som skattyter eier selv.

I punkt 6.3 er problemstillingen om det er skattepliktig å ta ut en tingstjeneste til seg selv, når tjenesten har tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet. Et eksempel er en selvstendig næringsdrivende snekker som bruker verktøy, som er en del av snekkernæringen, til noe privat arbeid. En skattyter som bruker andres gjenstander er skattepliktig for denne fordelingen etter sktl § 5-20, 3.ledd. Spørsmålet om skatteplikt for skattyteren, som tar ut og gir seg selv en tingstjeneste, avhenger av hva slags betydning skatteplikten etter sktl § 5-20, 3.ledd tillegges.

Problemstillingen i punkt 7.2 er om en skattyter har skatteplikt for å ha gitt en tingstjeneste helt eller delvis vederlagsfritt til andre, når tjenesten ikke har tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet. Et eksempel på dette er en skattyter som gir

naboen rett til å bruke skattyters hytte i helgene. Problemstillingen er mer presist om det fins hjemmel for å skattelegge giveren av tingstjenesten.

I punkt 7.3 behandles problemstillingen om en skattyter har skatteplikt for å ha gitt en tingstjeneste helt eller delvis vederlagsfritt til andre, når tjenesten har tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet. Mottakeren av en slik bruksrett har skatteplikt etter sktl § 5-20, 3.ledd. Spørsmålet er om mottakerens skatteplikt har noen betydning for giverens skatteplikt. Denne problemstillingen viser seg for eksempel ved at en skattyter gir naboen rett til å bruke verktøy som inngår i skattyterens snekkervirksomhet.

### 1.3 Kildebruk

I oppgaven brukes lovbestemmelser, forarbeider, rettspraksis, forvaltningspraksis, reelle hensyn, juridisk teori og administrative uttalelser etter alminnelig juridisk metode.

De primære bestemmelsene er sktl § 5-1, 1.ledd, sktl § 5-2 og sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6 og nr 7. Sktl § 5-1, 1.ledd og sktl § 5-2 er overlappende bestemmelser, der grenseområdene ikke er avklart. Denne problemstillingen blir nærmere drøftet i punkt 2.1.

Forvaltningspraksis er en sentral kilde i forhold til flere av oppgavens problemstillinger. Ved uklare rettskildefaktorer er det klart at forvaltningspraksis er en relevant kilde som del av en presiserende tolking. I forhold til noen av oppgavens problemstillinger er forvaltningspraksis den avgjørende kilden ved spørsmål om beskatning av et område.

Uttalelsene i Lignings ABC er administrative uttalelser. Det er usikkert hvor stor vekt slike uttalelser har. Lignings ABC er en viktig kilde ved ligningsmyndighetenes praktisering av skattereglene. Når ligningsmyndighetene praktiserer skattereglene etter

Lignings ABC, vil dette kunne medføre at uttalelsene over tid får status som forvaltningspraksis.

I oppgaven brukes reelle hensyn som en relevant rettskildefaktor. Hensynet til å unngå dobbeltbeskatning har sågar vært avgjørende i forhold til enkelte av oppgavens problemstillinger om rekkevidden av sktl § 5-2.

Oppgaven har reist spørsmål om skatterettslige uttrykk skal gis samme innhold som tilsvarende privatrettslige uttrykk. Utgangspunktet er at begreper gis samme innhold uavhengig av om begrepet står i en skatterettslig eller privatrettslig sammenheng.<sup>1</sup> I oppgaven ble spørsmålet om gaveoverføring krever gavehensikt løst på bakgrunn av oppfatningen i juridisk teori og forvaltningspraksis.

---

<sup>1</sup> Zimmer 2001 s 43

## 2 Oversiktskapittel

### 2.1 Historikk

Hovedregelen om skatteplikt er står i skatteloven 26 mars 1999 nr 14 (heretter forkortet til sktl) § 5-1, 1.ledd.<sup>2</sup> Sktl § 5-1,1.ledd lyder "[s]om skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente." Bestemmelsen har status som hovedregel siden den fastslår skatteplikt for inntekt som er innvunnet etter de tre viktigste inntektstypene; arbeid, kapital og virksomhet. Denne bestemmelsen har vært hovedregel for beskatning av inntekt siden innføringen av skatteloven av 18 august 1911 nr 8. Bakgrunnen for overgangen fra skatteloven av 1911 til skatteloven av 1999 var et behov for "teknisk lovfornyelse" av skatteloven.<sup>3</sup> I Ot prp. Nr 86 (1997-1998) Ny skattelov sies det at revisjonen ikke skal medføre endringer av de polistiske og skattemessige løsningene i skatteloven av 1911.

Fra hovedregelen om beskatning av arbeidsinntekter i sktl § 5-1, 1.ledd ble det innført skattefritak i 1952 og 1956. Ved endringslov 12.desember 1952 ble det innført unntak for arbeidsinntekt innvunnet ved familiens husstell eller håndverksarbeid i eget hjem. Denne fritaksbestemmelse står idag i sktl § 5-15, 1.ledd, bokstav j nr.7.<sup>4</sup> Bestemmelsen

---

<sup>2</sup> I skatteloven av 18 august 1911 nr 8 var denne hjemmelen plassert i § 42, 1.ledd

<sup>3</sup> Ot.prp nr 86 (1997-1998) Ny skattelov s 1

<sup>4</sup> Fritaket kom opprinnelig inn i Landsskatteloven § 42 siste ledd siste punktum og Byskatteloven § 36 siste ledd siste punktum.

er svakt omformulert fra slik den stod i skatteloven av 1911, men det er ikke gjort endringer i det materielle innholdet.

Det andre viktige skattefritaket fra hovedregelen om beskatning av arbeidsinntekter ble innført ved lovendring 21 juni 1956. Ved denne lovendringen ble fordel innvunnet ved arbeid på egen bolig fritatt fra beskatning. I skatteloven av 1999 er bestemmelsen plassert i sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6.<sup>5</sup> Ved overgangen til skatteloven av 1999 ble det også gjort små endringer i ordlyden i denne bestemmelsen, uten at disse fikk betydning for bestemmelsens materielle innhold.

Sktl av 1999 § 5-2 hjemler skatteplikt for skattyter som tar en vare, gjenstand eller tjeneste ut av inntektsskapende aktivitet. Opprinnelig inneholdt ikke skatteloven av 1911 noen egen generell bestemmelse om skatteplikt ved uttak fra inntektsskapende aktivitet. Skatteplikt for slike tilfeller måtte vurderes etter skattelovens hovedregel om beskatning av virksomhetsinntekter, jfr sktl 1911 § 42, 1.ledd.<sup>6</sup>

Skatteloven av 1911 hadde fire særbestemmelser om beskatning ved uttak av omsetningsgjenstander, jfr sktl § 46-50. Disse fire bestemmelsene stadfestet skatteplikt for uttak til egen bruk av blant annet; uttak av produkter som ble produsert på gårdsbruk til egen bruk jfr sktl § 46, uttak av pels til egen bruk fra pelsdyroppdrett jfr sktl § 47, uttak av tømmer til eget bruk fra skogvirke jfr sktl § 48, uttak av fisk fra

---

<sup>5</sup> Unntaket ble opprinnelig tatt inn i Landsskatteloven § 42, 9.ledd siste punktum og Byskatteloven § 37, 9.ledd siste punktum.

<sup>6</sup> Ot.prp nr 54 (1975-1976) Om endringer i lov om skatt av formue og inntekt av 18 august 1911 m.fl. s 1 støtter opp under en slik tolking av sktl av 1911 § 42.

fiskevirksomhet jfr sktl § 49 og uttak av varer og produkter fra regnskapspliktig næring jfr sktl § 50, 2.ledd c.

I forarbeidene til skatteloven av 1911 er det ikke drøftet om fordeler vunnet ved uttak av driftsmiddel fra næringsvirksomhet til privat bruk eller gave er skattepliktig etter den alminnelige hovedregel om beskatning i sktl av 1911 § 42.<sup>7</sup> Bakgrunnen for det var at det først etter vedtakelsen av skatteloven av 1911 kom situasjoner der skattyter hadde fått fradrag på gjenstander utover den faktiske slit og elde. Beskatning av uttak av formuesgjenstander fra næringsvirksomhet til privat bruk etter hovedregelen i sktl av 1911 § 42, 1.ledd<sup>8</sup> har gradvis vokst frem i praksis.

Skatteloven fikk en egen uttaksbestemmelse i § 42, 1.ledd 3. og 4. punktum først ved lovendring 4 juni 1976 nr 42. Bakgrunnen for innføringen var et behov for avklaring og klargjøring av hjemmelssituasjonen. I Ot.prp nr 54 (1975-1976) behandles spørsmålet om den fordel en næringsdrivende har ved å ta ut en formuesgjenstand til seg selv privat, når driftsmiddelet er benyttet i næringen og som helt eller delvis kommet til fradrag, er skattepliktig etter hovedregelen i sktl § 5-1, 1.ledd<sup>9</sup>. I Ot.prp. nr 54 (1975-1976) sies at en tolking av den vide ordlyden klart åpner for at fordelen er skattepliktig etter hovedregelen, men at den faktiske praktiseringen av skatteplikten har vært usikker. Ot.prp nr 54 (1975-1976) sier også at ordlyden er vid nok til å dekke gaveoverføring til andre, men at fast praksis har vært å ikke skattelegge gaveoverføring til andre. Det ble

---

<sup>7</sup> Ot.prp nr 54 (1975-1976) s 1 legger en slik tolking av forarbeidene til skatteloven av 1911 til grunn.

<sup>8</sup> Bestemmelsen tilsvarer § 5-1, 1.ledd i sktl av 1999

<sup>9</sup> I sktl av 1911 er tilsvarende hjemmel plassert i § 42, 1.ledd

derfor innført en uttrykkelig bestemmelse om at slik fordel var skattepliktig, og at uttaksbeskatning kunne gjøres gjeldende ved gaveoverføring.<sup>10</sup>

Ved lovendring 20 juli 1991 nr 54 ble virkeområdet til sktl § 5-2 utvidet. Denne endringen gjorde at uttaksbestemmelsen fikk en generell karakter.<sup>11</sup> Lovendringen gikk ut på at uttaksbeskatning kunne gjøres gjeldende for uttak av tjenester og uttak av hel eller del av næring. Videre ble vilkåret om at kostprisen måtte ha kommet helt eller delvis til fradrag fjernet for uttak fra næring. Disse endringene ble gjeldende fra og med inntektsåret 1992.

Bestemmelsen har senere blitt endret ved lov 26 juni 1992 nr 75, lov 30 juni 1995 nr 44, lov 17 desember 1999 nr 54( redaksjonelle endringer) og sist 10 desember 2004 nr 77. Lovendringen 26 juni 1992 nr 75 var nødvendig fordi noen bestemmelser, som knyttet seg til lovendringen 20 juli 1991 nr 54, ikke ble vedtatt. Ved lovendringen 26 juni 1992 nr 75 ble bl.a. vilkåret om at kostprisen må ha kommet helt eller delvis til fradrag gjeninnført for næring, samtidig som dette vilkåret ble fjernet for aksjeselskap<sup>12</sup>. Lovendringen 30 juni 1995 nr 44 fjernet kostprisvilkåret i forhold til deltagerlignende selskap og nettolignet sameie. Bakgrunnen var at det ikke lenger var naturlig å operere med en forskjell mellom aksjeselskaper og deltagerlignende selskap etter innføringen av nettometoden. Et viktig hensyn ved skattereformen i 1992 var at de ulike

---

<sup>10</sup> Denne uttrykkelige bestemmelsen ble knyttet til hovedbestemmelsen i sktl av 1911 § 42, 1.ledd, for at det ikke skulle bli tvil om rekkevidden til den nye bestemmelsen, jfr Ot.prp. nr 54 (1975-1976)

<sup>11</sup> At uttaksbestemmelsen fikk en generell karakter ved utvidelsen sies uttrykkelig i Ot.prp. nr 35 (1990-1991) s 263

<sup>12</sup> Ot.prp. nr 64 (1991-1992) Om lov om endringer i lov av 18.august 1911 om skatt av formue og inntekt m.fl. s 7.

selskapsformene skulle være økonomisk likestilt.<sup>13</sup> Fjerning av kostprisvilkåret for deltagerlignende selskap er i samsvar med dette hovedhensynet.

Forholdet mellom sktl § 5-1, 1.ledd og § 5-2 er ikke entydig avklart verken i forarbeidene eller i rettspraksis. Problemstillingen er om sktl § 5-2 skal ses som en presisering av skatteplikten etter sktl § 5-1, 1.ledd, eller som en selvstendig hjemmel for uttaksbeskatning. Løsningen synes noe usikker, men forarbeidene taler for at sktl § 5-2 både er en presisering og en selvstendig hjemmel for uttaksbeskatning. At sktl § 5-2 har en slik stilling viser seg bl.a. ved at det som nevnt i Ot.ptp. 54 (1975-1976) sies at ordlyden til daværende § 5-1, 1.ledd var vid nok til å beskatte uttak av driftsmiddel; og at slik beskatning har vært foretatt i praksis nettopp på grunn av denne forståelsen. I forhold til uttak av tjenester er det klart at skatteplikten etter sktl § 5-2 ikke er avledet fra sktl § 5-1, 1.ledd. Uttak av tjenester kunne ikke foretas etter sktl § 5-2 før lovendringen 20 juli 1991 nr 54.

Det kan stilles spørsmål om de fire særbestemmelsene i sktl av 1911 § 46-50 var presiseringer, eller selvstendige bestemmelser i forhold til hovedreglen i sktl av § 42, 1.ledd<sup>14</sup>. Forarbeidene behandler ikke denne problemstillingen. Sktl av 1911 § 46-50 omhandler uttak av varer og produkter innenfor spesielt oppregnende næringer. Å uttaksbeskatte disse fire næringsområdene etter hovedregelen i sktl av 1911 § 42, 1.ledd må anses å strekke en upresis ordlyd for langt etter legalitetsprinsippet.

---

<sup>13</sup> Ot.prp. nr 19 (1994-1995) Evalueringer av deler av skattereformen s 182

<sup>14</sup> Denne bestemmelsen tilsvare § 5-1, 1.ledd i sktl av 1999



## 2.2 Tjenestebegrepet og skatteplikten

Lovens ordlyd ”tjenester” i sktl § 5-2 omfatter både personlige tjenester og tingstjenester.

Sktl § 5-1, 1.ledd gjør enhver fordel(verdiskapning) som innvinnes ved arbeid, virksomhet eller kapital skattepliktig. Skatteplikten for arbeidsinntekter etter sktl § 5-1, 1.ledd gjelder uansett om fordelen innvinnes gjennom et ansettelsesforhold, virksomhet eller ved fritidsarbeid. Sktl § 5-1, 1.ledd stadfester skatteplikt for både personlige tjenesteytelser og tingstjenester ytet seg selv, men sktl § 5-1, 1.ledd sier ikke uttrykkelige om personlige tjenester og tingstjenester er en skattepliktig fordel. At slike tjenester er omfattet etter sktl § 5-1, 1.ledd fremgår forutsetningsvis gjennom sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6 og 7 for personlige tjenester, og gjennom presiseringen i sktl § 5-20, 1.ledd a og c for tingstjenester.

I forhold til uttaksbeskatning inneholder ikke sktl § 5-2 noen definisjon av ordet ”tjeneste”; men det er sikker rett at både personlige tjenester og tingstjenester er omfattet. Uttaksbeskatning etter sktl § 5-2 er aktuelt ved uttak til egen bruk og ved gaveoverføring til andre. Et uttak regnes for å være til eget bruk når den personlige tjenesten eller tingstjenesten er til skattyters private bruk. Gaveoverføring etter sktl § 5-2 er når skattyteren har gitt andre skattesubjekt en personlig tjeneste eller tingstjeneste uten at skattyter har mottatt fullt vederlag. Sktl § 5-2 hjemler altså skatteplikt for skattyter for forhold der skattyteren har ytt en personlig- eller tingstjeneste til andre, selv om det ikke er skattyteren som oppebærer fordelen av tjenestene. Ved uttaksbeskatning skattelegges skattyter for den omsetningsverdi tjenesten har.

Skatteloven har verken en generell definisjon av hva en personlig tjeneste er, eller en generell oppregning av hvilke typer personlige tjenester som er omfattet av skatteplikt. Forarbeidene til de ulike skattelovene inneholder heller ingen slike definisjoner eller oppregninger. En alminnelig språklig forståelse tilsier at med personlige tjenester forstås en personlig og fysisk innsats fra skattyteren. Personlige tjenester er fysisk arbeid som skattyter yter selv, og forutsetter altså personlig innsats fra skattyteren.<sup>15</sup> Dette arbeidet må ha økonomisk karakter. Innholdet i vilkåret om at arbeidet må ha økonomisk karakter redegjøres for i slutten av dette punktet. En personlig tjeneste ytes vanligvis til andre skattesubjekter mot vederlag. Typiske eksempler på dette er en maler som maler et hus for en kunde som maleren mottar lønn for, eller en advokat som skriver et testament for en kunde mot et vederlag. Skattyter kan også yte tjenesten til seg selv. Eksempler på dette er skattyter som snekkerer på egen bolig eller gjør husarbeid i eget hjem.

I de situasjoner skattyter yter en slik personlig tjeneste til seg selv, oppebærer han selv den verdiskapning som arbeidet gir innenfor sin egen økonomi. I de tilfeller skattyter yter den personlige tjenesten til andre skattesubjekter, er det disse skattesubjektene som oppebærer den verdiskapning som arbeidet gir.

Den allmenne oppfatning er at tingstjenester er bruk av gjenstander. Både den skatterettslige doktrinen og den språklig forståelse av ordet "tjeneste" støtter denne oppfatningen. Begrepet "tingstjenester" er ikke spesifikt nevnt i verken skattelovene eller i forarbeidene. Dette er et begrep som har vokst fram først og fremst gjennom praktiseringen av skattereglene. Det har også vært drøftet i juridisk litteratur om begrepet har vært omfattet av skatteplikten etter sktl § 5-2. Tingstjenester kan være bruk

---

<sup>15</sup> Zimmer 2001 s 125

av fast eiendom, immaterielle rettigheter eller løsøre. En tingstjeneste omfatter bruk av gjenstander skattyter eier selv, og bruksrett til gjenstander som tilhører andre fysiske personer eller selskaper. Tingstjenester blir vanligvis gitt som vederlag for arbeid skattyteren har gjort, eller fordi det eksisterer et ansettelsesforhold mellom brukeren og eieren. Et eksempel på dette er en arbeidstager som får bruke arbeidsgivers bil til privat bruk, eller at arbeidstageren får låne hytta til arbeidsgiveren gratis i påsken.

En skattyter som bruker egne eller andre personers gjenstander oppebærer den verdiskapning som bruken av gjenstandene gir. Når tingstjenesten er en bruksrett til gjenstander som skattyter ikke eier selv, sies det gjerne at det er ”gjenstanden som yter skattyter en tjeneste”.<sup>16</sup> Spørsmål om en skattyter har skatteplikt for bruksrett til gjenstander som skattyter ikke eier selv er utenfor oppgaven.

Som nevnt tidligere er det et vilkår for skatteplikt at arbeidet har økonomisk karakter. Innholdet av vilkåret om økonomisk karakter er at arbeidet er egnet til å skape økonomisk overskudd. Arbeidsinntekter eller virksomhetsinntekter må skape verdier for å være skattepliktige. For personlige tjenester betyr vilkåret om økonomisk karakter at personlige tjenester først er skattepliktige når de går med overskudd. Videre vil tingstjenester først være skattepliktige når bruken går ved overskudd. Ved uttaksbeskatning etter sktl § 5-2 er personlige tjenester og tingstjenester skattepliktige når den inntektsskapende aktiviteten, herunder ansettelsesforholdet eller virksomheten, har økonomisk karakter. Vilket innbærer at det trekkes en grense mot fritidssysler/hobby.

---

<sup>16</sup> Arbakke 1990 s 24

Fritidssysler er ikke arbeid eller virksomhet, hvilket betyr at inntekter som innvinnes gjennom hobby ikke er skattepliktig. På bakgrunn av dette og etter en alminnelig språklig tolking kan fritidssysler defineres som en aktivitet som gjøres ut fra andre mål enn økonomisk vinning

I Rt. 1985.319 Rignes, er innholdet av kriteriet ”økonomisk karakter” fastslått.<sup>17</sup>

Innholdet av kriteriet er at arbeidet må være egnet til å gå med overskudd på sikt. Denne vurderingen gjøres objektivt. Det tas altså ikke hensyn til hva skattyter selv mener om mulighetene for å gå med overskudd. Er utgiftene høyere enn inntektene, og vil fortsette å være det i fremtiden, regnes aktiviteten som fritidssysler og ikke som arbeid eller virksomhet. I punkt 3.1 redegjøres det for at personlige tjenester og tingstjenester har økonomisk verdi. Siden en personlig tjeneste eller en tingstjeneste ofte vil være en enkeltstående aktivitet, vil arbeidsinnsatsen eller bruken av en gjenstand ofte gå med overskudd. På bakgrunn av dette vil den fysiske arbeidsinnsatsen og bruksretten ofte ha økonomisk karakter.

---

<sup>17</sup> Faktum i saken var en skattyter som drev en liten jordbrukseiendom som gav underskudd. Skattyteren hevdet at han hadde rett til å få fradrag for dette underskuddet. Spørsmålet for Høyesterett var om driften av jordbrukseiendommen var virksomhetsdrift, herunder om driften av jorda hadde økonomisk karakter. Høyesterett kom til at det ikke var mulig å drive jordbrukseiendommen med overskudd, herunder at driften av eiendommen ikke var virksomhet. Skattyter hadde derfor ikke rett til fradrag for underskuddet.

I Rt. 1995.1422 Kiønig, presiseres innholdet av kriteriet ”økonomisk karakter” videre.<sup>18</sup>

I dommen sies at visse aktivitetstyper, forutsatt at de er valgt som levevei for skattyteren, må anses for å ha økonomisk karakter. I slike situasjoner må aktivitetens økonomiske karakter aksepteres, slik at det blir ikke samme adgang til å vurdere om aktiviteten er egnet til å gå med overskudd. Denne uttalelsen gis et obiter dictum. Slike uttalelser har mindre rettskildemessig betydning enn uttalelser som er avgjørende for sakens resultat.

At enhver tjeneste som går med overskudd skal anses for å være en skattepliktig tjeneste synes ikke å være en holdbar situasjon. Skattelegging av alle typer personlige tjenester synes å gå for langt ut fra et rimelighetshensyn. Situasjonen kan eksemplifiseres ved en skattyter som skifter dekk på sin egen bil, som brukes til og fra arbeid samt andre alminnelige gjøremål.<sup>19</sup> Å skifte dekk er en personlig tjeneste som har økonomisk verdi og normalt er det få utgifter i forhold til selve arbeidet med å skifte dekkene. Dekkskiftingen går altså med overskudd. Dersom bilen er en veteranbil som skattyter bare kjører rundt med på fritiden, er det ikke like naturlig å se arbeidsinnsatsen med å skifte dekk for å gå med skattepliktig overskudd. I en slik situasjon har skattyteren veteranbilen ut fra et rent fritidsformål. Problemstillingen er om visse typer av tjenester kan regnes for å være skattefrie fritidssysler, til tross for at tjenestene går med

---

<sup>18</sup> Faktum i saken var en skattyter som eide en kombinert jord- og skogseiendom. Driften av jordbruksdelen gikk med underskudd, og skattyter hevdet at han hadde rett til fradrag for underskuddet i overskuddet fra skogsdriften. Spørsmålet for Høyesterett var om driften av jordbrukseiendommen var virksomhet, herunder om driften hadde økonomisk karakter. Høyesterett kom til at skattyteren hadde slik fradragsrett, men med en annen begrunnelse enn at jordbrukseiendommen hadde økonomisk karakter. Høyesterett så driften av skog og jordbruk som en helhet, og var derfor rett til fradrag.

<sup>19</sup> Å skifte dekk på egen bil er unntatt skatteplikt etter sktl § 5-15, 1.ledd j nr 7, men er prinsipielt skattepliktig.

overskudd. Det fins ingen rettskilder som omtaler spørsmålet om visse tjenestetyper, som går med overskudd, kan anses som skattefrie fritidssysler. Å anse noen tjenester for å være skattefrie fritidssysler av natur, kan begrunnes ut fra et hensyn om at skatteplikten ikke skal gå for langt. De typer av tjenester som er aktuelt å anse som fritidssysler av natur er usikkert; men jeg mener at et utgangspunkt må være de tjenester som har et utpreget hobbypreg, og som ikke har stor netto verdiskapning. For eksempel arbeid i forhold til å opprette og vedlikeholde en liten grønnsakshage.

### 2.3 Skattesubjektene

Hovedregelen er at alle fysiske personer er skattesubjekter, dette er slått fast i sktl § 2-1, 1.ledd. Skatteplikten for fysiske personer inntreder ved fødselen og varer frem til dødstidspunktet.<sup>20</sup> Videre er det sikker rett at et aksjeselskap, også kalt en juridisk person, er skattesubjekt etter norsk rett, jfr sktl § 2-2, 1.ledd. Loven inneholder bestemmelser om hvilke andre typer av selskaper som er egne skattesubjekter og hvilke selskaper som ikke er egne skattesubjekter, jfr § 2-2, 1.ledd a-d og f-h, og § 2-2, 2.ledd. Videre er det i § 2-2, 1.ledd e en generelt utformet bestemmelse som sier hvilke krav som må være oppfylt for at et selskap skal være skattesubjekt. I selskaper som ikke er skattesubjekter, typisk ansvarlige selskaper, er det de enkelte fysiske deltagerne som er riktig skattesubjekt. Selskapets inntekt skal lignedes på det den enkelte deltaker får av selskapets inntekt, jfr sktl § 2-2, 2. og 3.ledd

### 2.4 Følger av skattefritak for arbeid på egen bolig

Ved skattefritak for arbeid på egen bolig i fritiden, se punkt 4.2.3, må verdien av det arbeidet har medført på boligen, legges til inngangsverdien. Dersom inngangsverdien ikke oppjusteres, vil arbeidet komme til beskatning ved realisasjon av boligen etter

---

<sup>20</sup> Zimmer 2001 s 95

gevinstberegningsreglene. Det er sikker rett at skattefritt arbeid på egen bolig skal legges til inngangsverdien på boligen, når arbeidet har forhøyet boligens verdi. Inngangsverdien oppjusteres også når det er andre skattesubjekter som har arbeidet helt eller delvis gratis på skattyters bolig. Oppjustering skjer i slike tilfeller for at skattyter ikke må skatte av mottatt vennearbeid/dugnadsarbeid ved realisasjon av boligen. Denne retten foreligger uavhengig av den måten gratisarbeidet gis på. Både enkeltstående gratisarbeid fra ett skattesubjekt og omfattende dugnadsarbeid er omfattet. Spørsmålet om forhøyelse av inngangsverdien for eget arbeid på egen bolig er behandlet i en dom fra Frostating Lagmannsrett, trykt i Utv. 1955.s 588. Faktum i saken var Olaf Lorentzen (saksøkte) som startet bygging av eget hus på festet grunn i 1946, og som ble fullført i 1947. Etter at han flyttet inn ble det også utført tilleggsarbeider på eiendommen. I 1952 ble eiendommen solgt. Ligningsrådet fastsatte ved skjønn saksøktes skattepliktige inntekt ved salget til 25 100. Saksøkte bestred at det forelå noen salgsgevinst som kunne beskattes etter landsktl § 43, 2.ledd<sup>21</sup>. Lagmannsretten kom til at det ikke var tatt hensyn til skattyters arbeid på egen bolig ved fastsettelsen av skattepliktig inntekt ved realisasjonen, og at skattyter hadde et krav på at verdien av dette arbeidet ble tatt med i beregningen av den skattepliktige gevinst.

## 2.5 Forskuddsbetaling av tjenesteytelser ytet seg selv

Skattesystemet er bygd opp slik at skattesubjektene betaler skatt på forskudd i skatteåret, før endelig skatteplikt for det aktuelle skatteår er klarlagt, jfr skattebetalingsloven 21 november 1952 nr 2 § 1. Dette forskuddstrekkbeløpet skal være beregnet slik at de beløp som trekkes i løpet av året, svarer til endelig utlignet skatt for det aktuelle år, jfr sktbl § 7, 2.ledd. Skatten betales altså løpende etter hvert som

---

Reglene om ligningsmåte i sktl § 2-10 til § 2-16 behandles ikke.

<sup>21</sup> Bestemmelsen tilsvare sktl 1999 § 5-1, 2.ledd, jfr sktl § 9-2

inntekten innvinnes. For de fleste skattesubjekter så vil hovedformen for inntekt være lønnsinntekt. For lønnstagere er det arbeidsgiveren som plikter å foreta forskuddstrekket, jfr sktbl § 4. Ved tjenester ytet til seg selv er det skattyter selv som må gi beskjed til ligningsmyndighetene om at skattyter har innvunnet en skattepliktig fordel. Dersom en skattyter ikke har meldt ifra, vil fordelene ved en eventuell avdekning fra ligningsmyndighetene, bli skattelagt i ettertid. Beskatning i etterkant er uheldig sett fra både skattyters og ligningsmyndighetenes synsvinkel, siden dette kan skape likviditetsproblemer for lønnstageren.



### 3 Grunnbegreper

#### 3.1 Fordelsbegrepet

For at skatteplikt skal foreligge så er det et krav om at det foreligger en fordel. Det er fordelen som er skattepliktig. Fordel i skattemessig henseende er ”et nødvendig, men ikke tilstrekkelig, vilkår for skatteplikt”.<sup>22</sup> For at skatteplikt skal foreligge så kreves også at fordelen er innvunnet enten ved arbeid, virksomhet eller kapital, og at det er tilstrekkelig med tilknytning mellom fordelen og innvinningsformen.

For at noe skal regnes som en fordel, er det et vilkår at det har økonomisk verdi. Penger er helt klart en fordel som har økonomisk verdi. Problemstillingen er om personlige tjenester eller tingstjenester kan sies å ha økonomisk verdi. Har de personlige tjenestene eller tingstjenestene økonomisk verdi er tjenestene fordeler i skattelovens betydning. Om noe har økonomisk verdi avgjøres ved om andre skattesubjekt må betale for å komme i samme posisjon; men det er intet krav om at den aktuelle fordelen faktisk kan omsettes.<sup>23</sup> Dersom andre personer må betale penger for å komme i samme posisjon som skattyter har fått gjennom tjenesten, så har tjenesten økonomisk verdi. Videre er det et krav om at tjenesten også har slik økonomisk verdi for den skattepliktige skattyteren.<sup>24</sup> I dette ligger at når tjenesten ikke har økonomisk verdi for skattyteren, så kan ikke skattyter skattelegges for å ha innvunnet en fordel. Bakgrunnen for dette igjen

---

<sup>22</sup> Zimmer 2001 s 119

<sup>23</sup> Zimmer 2001 s 119

<sup>24</sup> Zimmer 2001 s 119

er den grunntanke at en fordel som ikke har økonomisk verdi for den enkelte skattyter heller ikke gir skatteevne hos den enkelte skattyter.<sup>25</sup>

Personlige tjenester har økonomisk verdi, siden andre skattesubjekt må betale for å få samme tjeneste. For eksempel er reparasjonsarbeidet av egen bil en fordel som har økonomisk verdi. I de tilfeller arbeidet har resultert i noe, eksempelvis at en bil er reparert, er arbeidet en fordel som har økonomisk verdi. Andre skattesubjekter måtte betalt en mekaniker penger for å få utført akkurat samme reparasjon. I tilfeller der skattyters eget arbeid ikke resulterer i noe, eksempelvis at bilen ikke kan repareres, har arbeidet fortsatt økonomisk verdi, dersom andre skattesubjekter måtte betalt en mekaniker penger for å fastslått at bilen ikke kunne repareres,

I forhold til spørsmålet om en tingsrett er en fordel, kan det skilles mellom der skattyteren bruker egne eiendeler og der skattyteren bruker andres eiendeler. Skattyters bruk av andres gjenstander har økonomisk verdi, fordi andre skattesubjekter må betale for å kunne bruke andres gjenstander. For eksempel har en skattyter en fordel dersom skattyteren ikke behøver å betale for å låne en utleiebil fra en bilforretning.

Bruk av egne eiendeler er også en fordel, men begrunnelsen om at slik bruk har økonomisk verdi skiller seg fra bruk av andres eiendeler. At bruk av egne eiendeler har økonomisk verdi viser seg ved at skattyteren kunne ha leid ut sine eiendeler til andre. Brukens økonomiske verdi ville da vist seg ved leieinntektene. Når utleie ikke foretas, oppbærer skattyter den avkastning gjenstandene gir selv.

---

<sup>25</sup> Fallan 2004 s 125

Det kan reises spørsmål om en skattyter har en fordel i skattelovens forstand, når skattyteren pantsetter eiendelene sine som sikkerhet for egen gjeld. Ved pantsettelsen frigjøres eiendelenes verdi, som skattyteren benytter til å skaffe seg selv et lån. Denne frigjøringen av eiendelenes verdi må anses for å være en fordel. Grunnen til dette er at andre skattytere må betale for å komme i samme posisjon ”lånemessig” som pantsettelsen har gitt skattyteren. En skattyter som stiller sikkerhet vil naturligvis ha lettere for å få lån. En skattyter kan ikke beskattes for å ha pantsatt eiendelene sine, siden lånet må betales tilbake. Skattyter har ikke innvunnet noen fordel siden lånet skal betales tilbake.<sup>26</sup>

### 3.2 Innvinningsbegrepet

Problemstillingen under dette punktet er hvordan skatteloven avgjør hva slags inntekt som det foreligger skatteplikt for. Skatteplikt foreligger bare for aktuell inntekt, og ikke for inntektsmuligheter.<sup>27</sup>

For å skille mellom aktuell inntekt og inntektsmuligheter har skatteloven ulike innvinningskriterier. Hva som representerer en innvinning foretas ved tolking av de aktuelle skattereglene.

Det må presiseres at uttaksregelen i sktl § 5-2 ikke er hjemmel for beskatning vederlaget ved gavesalg av tingstjenester. Gavesalg av tingstjenester er realisasjon etter sktl § 9-2, 2.ledd. Skattyters skatteplikt for vederlaget avgjøres etter gevinstreglene i sktl § 5-1, 1.ledd (for virksomheter) eller 2.ledd (utenfor virksomhet) jfr kap 9. Sktl § 5-2 er hjemmel for beskatning av gaveelementet ved gavesalg av en tingstjeneste. Ved

---

<sup>26</sup> Zimmer 2001 s 290

<sup>27</sup> Zimmer 2001 s 113

gavesalg beskattes vederlaget etter sktl § 5-1, 1.ledd eller 2.ledd, mens beskatning av gaveelementet gjøres etter sktl § 5-2.

### 3.3 Inntekstformer

Skattelovens hovedregel om inntekt er § 5-1, 1.ledd. Bestemmelsen har tre kategorier som inntekt kan innvinnes på; arbeid, kapital og virksomhet.

Arbeid kan ”[u]t fra ordlyd og foreliggende praksis (...) forstås som en personlig innsats (eller tjeneste) med økonomisk karakter.”<sup>28</sup> Skatteloven tolkes slik at det bare er fysiske personer som kan ha arbeidsinntekt. Arbeidsinntekt kan innvinnes i et ansettelsesforhold eller innenfor arbeidstakers egen økonomi. At arbeidsinntekt kan innvinnes innenfor egen økonomi, innebærer at tjenester ytet seg selv er omfattet av sktl § 5-1, 1.ledd.

Kapitalinntekt er den avkastning som kapital gir. Sktl § 5-20 presiserer hva slags kapital som gir skattepliktig avkastning. Skattepliktig kapitalinntekt er typisk leieinntekter fra fast eiendom, løsøre, immaterielle rettigheter eller finansgjenstander, jfr sktl § 5-20, 1.ledd a til c. Som skattepliktig kapitalinntekt regnes også skattyters bruk av egne og andre skattesubjekters kapitalgjenstander, jfr sktl § 5-20, 1. og 3.ledd. Ved skattyters bruk av egne eller andres kapitalgjenstander, oppebærer skattyter selv den avkastning som bruken av gjenstanden gir.

---

<sup>28</sup> Zimmer 2001 s 125

Virksomhet ”forstås som aktivitet med økonomisk karakter”.<sup>29</sup> Virksomhetsbegrepet har uklare linjer mot arbeids- og kapitalinntektsbegrepet, da virksomhetsinntekt ofte består av både arbeids- og kapitalinntekt.

Uttaksregelen er presisert i sktl § 5-2. Uttak innebærer at en gjenstand, vare eller tjeneste med tilknytning til inntektsskapende aktivitet omdisponeres til skattyters egen bruk, eller at gjenstanden, varen eller tjenesten gis som gave til andre skattesubjekter.

### 3.4 Verdsettelsesbegrepet

Sktl § 5-3 er skattelovens hovedregel om verdsettelse av fordeler. Sktl § 5-2 har en egen bestemmelse om verdsetting av tjenester som har tilknytning til inntektsskapende aktivitet.

I de situasjoner tjenesten ikke har tilknytning til inntektsskapende aktivitet, settes fordelens verdi til omsetningsverdien, jfr sktl § 5-3. En personlig tjeneste verdsettes til hva skattyter ville mottatt i vederlag dersom tjenesten hadde blitt ytt til andre skattytere. Verdien av for eksempel snekkertjenester som en skattyter yter til seg selv, verdsettes til hva skattyteren ville fått av vederlag for å gjøre akkurat samme arbeid av samme kvalitet. Det er altså omsetningsverdien av skattyterens arbeid som er avgjørende for verdsettelsen. I de situasjoner tingstjenesten ikke har tilknytning til inntektsskapende aktivitet settes omsetningsverdien til hva det ville kostet skattyteren å leie seg en tilsvarende bruksrett, jfr sktl § 5-3.

---

<sup>29</sup> Zimmer 2001 s 126

De personlige tjenester og tingstjenester som har tilknytning til inntektsskapende aktivitet verdsettes til omsetningsverdien, jfr sktl § 5-2. Verdien settes til hva virksomheten eller lønnstageren ville mottatt i vederlag for salg av den personlige tjenesten eller for tingstjenesten.

Lovens bestemmelser om verdsetting er begrunnet i at skatteplikten bør være lik uansett hva slags form inntekten har. Dette hensynet er igjen knyttet til den horisontale rettferdighet; at skattytere med samme inntektsnivå bør skattlegges likt uansett inntektens sammensetning. En skattyter som snekrer en trapp til seg selv har en inntekt på 1000 kroner, dersom skattyter hadde fått 1000 kroner i vederlag for å gjøre akkurat samme arbeide for andre skattesubjekter. Skatteleggingen av skattyters personlige tjeneste sikrer at skattyteren ikke stilles skattemessig gunstigere enn en snekker som har mottatt 1000 kroner i vederlag for å ha bygd en slik trapp for noen kunder. Lovens hovedregel bidrar til å hindre vridning av skattyternes økonomisk atferd, ved at valg av inntektsform spiller liten rolle for den enkelte skattyters samlede skatteplikt.

Det er den omsetningsverdi fordelen har på tidfestingstidspunktet som er avgjørende. At det er tidfestingstidspunktet som skal legges til grunn er hjemlet i praksis rundt bruken av sktl § 5-3.<sup>30</sup>

### 3.5 Tidfestingsprinsippet

Tidfestingsreglene bestemmer når en skattepliktig inntekt kommer til beskatning. Tidfestingsreglene avgjør på hvilket tidspunkt inntekten skal beskattes. Jeg gjør rede for tidfestingsreglene under hvert punkt, i stedet for en felles fremstilling under dette punktet.

---

<sup>30</sup> Zimmer 2001 s 121



## **4 Personlige tjenesteytelser ytet seg selv**

### **4.1 Innledning**

Problemstillingen er om en fysisk person må skatte av fordelene skattyteren oppbærer, når skattyteren utfører fysisk arbeid til seg selv. Fremstillingen skiller mellom personlige tjenester som ikke har tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet under punkt 4.2, og personlige tjenester som har slik tilknytning under punkt 4.3.

### **4.2 Uten tilknytning til inntektsskapende aktivitet**

#### **4.2.1 Hensyn bak skatteplikt**

Et av hovedhensynene som taler for skattelegging av personlige tjenester, som skattyter yter til seg selv, er at en slik skattelegging er samfunnsøkonomisk det mest effektive. Det er flere momenter som er med på å begrunne dette.

For det første vil en unnlattelse føre til at en del av verdiskapningen i samfunnet går ubeskattet. En slik unnlattelse er uheldig siden den vil innskrenke det offentlige skattegrunnlag. Det er erkjent at skattytere innretter sin aktivitet etter hva som gir lavest skatt. Et regelsett som unnlater verdier fra beskatning vil også kunne vri atferden til skattesubjektene på en måte som er samfunnsøkonomisk ugunstig.

For det andre er skattelegging av personlige tjenester ytet til seg selv med på å gjøre utformingen av skattereglene mest mulig rettferdig. Fra den enkelte skattyters synsvinkel kan målet om å utforme skattereglene rettferdig deles i to forhold; den vertikale og horisontale rettferdighet. Den horisontale rettferdighet er at skattytere på samme inntektsnivå bør ha samme skattebyrde. Den vertikale rettferdighet tilsier at skattytere på ulike nivå skal beskattes ulikt, skattytere med høy inntekt skal betale mer enn skattytere med liten inntekt. En slik rettferdig fordeling av skattebyrden vil ikke bli oppnådd dersom personlige tjenester ytet til seg selv er unntatt fra beskatning. En



unnlatelse medfører derfor at skattytere som i stor grad kan yte seg selv personlige tjenester havner på et lavere skattetrinn enn den reelle inntekten skulle tilsi.

Sktl § 5-1, 1.ledd er hjemmel for å skattelegge eiere av enkeltmannsforetak som yter personlige tjenester til seg selv, i de tilfeller tjenesten har tilknytning til skattyterens inntektsskapende aktivitet.<sup>31</sup> Verken forarbeider eller rettspraksis har noen uttalelser om hvorfor sktl § 5-1, 1.ledd er hjemmel i slike tilfeller og ikke sktl § 5-2. Sktl § 5-1, 1.ledd har blitt lagt til grunn som rett hjemmel i forvaltningspraksis og juridisk teori. Bakgrunnen er nok at skatteplikten etter sktl § 5-1, 1.ledd omfatter alle de tilfeller som skatteplikt etter sktl § 5-2 ville vært aktuelt for.

#### 4.2.2           Vilkår for skatteplikt

Sktl § 5-1, 1.ledd stiller tre vilkår for at en personlig tjeneste skal være skattepliktig.

Det første vilkåret i sktl § 5-1, 1.ledd er at en personlig tjeneste må være en ”fordel”. Redegjørelsen av dette vilkåret er behandlet tidligere, og jeg viser dermed til punkt 3.1. Jeg nevner kort at en personlig tjeneste gir en verdiskapning, som regnes for å ha økonomisk verdi. En personlig tjeneste ytet til seg selv er en fordel i skattelovens forstand.

Det andre vilkåret i sktl § 5-1, 1.ledd er at fordelene må være innvunnet ved enten arbeid, kapital eller virksomhet. En personlig tjeneste innvinnes ved at skattyter utfører en personlig innsats eller handling. Det følger av en alminnelig språklig tolking av ordet ”arbeid” i sktl § 5-1, 1.ledd at ”arbeid” er en fysisk og personlig innsats eller handling.

---

<sup>31</sup> Lignings ABC 2004 s 1246 og Gjems-Onstad 2001 s 218

Av dette følger at verdier skapt ved personlige tjenester ytet seg selv er skattepliktig arbeid etter sktl § 5-1, 1.ledd.

Det trekkes et skille mellom fritidssysler og skattepliktige personlige tjenester ytet til seg selv. Jeg viser til punkt 2.2 for en redegjørelse av dette skillet.

Det tredje og siste vilkåret stiller krav til tilknytningen mellom fordelen og arbeidet. Fordelen må være innvunnet gjennom arbeidsinnsatsen for at fordelen er skattepliktig. Tilknytningsvilkåret stiller normalt ikke store problemer for fysiske personer som har ytt seg selv en personlig tjeneste. En person som har ytt seg selv en personlig tjeneste har gjort dette ved en arbeidsinnsats. Dette er tilstrekkelig til av årsakssammenhengsvilkåret i sktl § 5-1, 1.ledd "innvunnet ved" er oppfylt.

#### 4.2.3 Hensyn bak unntak fra skatteplikt

Det er sikker rett at skatteloven § 5-1, 1.ledd omfatter personlige tjenester ytet seg selv. Dette fremgår også forutsetningsvis av sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6 og nr 7. Disse to punktene unntar viktige typer av personlige tjenester fra beskatning.

Sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6 unntar verdien av skattyters fritidsarbeid på egen bolig fra beskatning. Denne bestemmelsen blir redegjort for i punkt 4.2.4.

Sktl § 5-15, 1.ledd j nr 7 unntar verdien av skattyters husstell i egen bolig fra beskatning. Denne bestemmelsen blir redegjort for i punkt 4.2.5.

Lovgiver har lagt vekt på flere hensyn ved innføringen av disse to unntaksbestemmelsene.

I Ot.prp. nr 57 (1956) Om endringer i skatteloven for landet og for byene av 18 august 1911, er unntaket for fritidsarbeid på egen bolig i sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6 begrunnet dels ut fra et boligmarkedsperspektiv og dels et kontrollperspektiv. Et av formålene med endringen var at en lettelse i skatteplikten ville medføre til en ”vesentlig stimulering til arbeidsinnsats på eget boligbygg” som igjen ville hjelpe til på et stramt boligmarked.<sup>32</sup> Det andre hensynet bak endringen var at det ville være særdeles vanskelig å kontrollere verdiskapningen. Denne vanskeligheten kunne gjøre skatteleggingen ”usikker og tilfeldig”.<sup>33</sup>

Unntaket fra skatteplikt for familiens husarbeid i eget hjem i sktl § 5-15, 1.ledd j nr 7 var begrunnet i at kontroll ville bli meget vanskelig, samt at det ville stride mot den alminnelige rettsfølelsen å skattelegge slik inntekt.

Boligsituasjonen er i dag en annen enn ved 1952. Sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6 kan derfor ikke i dag sies å opprettholdes ut fra hensynet til boligformål. Kontroll hensynet er i dag det sentrale hensynet bak begge bestemmelsene.

---

<sup>32</sup> Ot.prp. nr 57 (1956) side 9. Ut fra dette formålet kan det de lege ferenda stilles spørsmål ved fortsatt opprettholdelse av unntaket. Arbeid på egen bolig utgjør betydelig med penger, og dette taler for en fjerning av unntaket i sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6, når et av hovedformålene med unntaket står svakere enn det gjorde på lovendringstidspunktet.

<sup>33</sup> Ot.prp. nr 57 (1956) s 9

#### 4.2.4 Vilkår for unntak av skatteplikt i sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6

##### 4.2.4.1 Generelt

Vilkårene for skattefrihet i sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6 stiller krav til tid, bolig og typen av arbeid som utføres. Videre er det et grunnvilkår om at boligen som bygges skal tilfredsstille skattyters eget bolig- og fritidsbehov.

##### 4.2.4.2 Grunnvilkåret

Et grunnvilkår for at boligbyggingen skal være skattefri er at arbeidet skjer på bolig som skal tilfredsstille skattyters eget bolig- og fritidsbehov. Dette vilkåret kan sies å være en slags grunnleggende forutsetning for at bestemmelsen skal være aktuell. Vilket innebærer at skattyteren må eie boligen selv og at skattyteren selv skal bo i boligen.

En skattyter som bygger en bolig vil ikke ha tilfredstilt vilkåret, dersom boligen hele tiden er forutsatt at skal selges. Verdien av slikt bygningsarbeid er skattepliktig.

Vilkåret er heller ikke oppfylt ved fremtidig utleie av hele boligen, og heller ikke ved bygging på driftsbygninger.<sup>34</sup>

Det er usikkert om boliger som skal oppfylle flere formål enn bare et bolig- eller fritidsbehov oppfyller dette vilkåret. Dette er for eksempel aktuelt der et rom skal brukes til hjemmekontor, eller et rom skal leies ut som hybel.

Skatteplikt for boliger som skal fylle flere formål kan løses på to måter. Den ene måten er at den vesentligste bruken blir avgjørende. I det ligger at dersom det vesentligste med

---

<sup>34</sup> Ot.prp. nr 57 (1956) s 9

bruken er boligbehovet, og ikke næringsvirksomhetsdelen, er vilkåret om at boligen må tilfredsstillende skattyters bolig- fritidsbehov oppfylt. Den andre måten er at boligen deles opp, slik at bare de deler av boligen som oppfyller skattyters bolig- eller fritidsbehov er omfattet av sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6. Verken loven, forarbeidene eller praksis inneholder noen bestemmelser eller uttalelser om hvilken måte som skal legges til grunn.

#### 4.2.4.3 Boligvilkåret

Boligvilkåret innebærer at arbeidet må foregå på "egen bolig, hytte eller bygg tilhørende boligbyggelag til opptjening av eget innskudd i laget", jfr sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6.

Dette vilkåret reiser spørsmål om hva slags boligtyper som er omfattet av bestemmelsen. Verken loven eller forarbeidene inneholder noen nærmere definering av hva slags boligtyper som omfattes av unntaket. Mangel på sikre rettskilder har ført til at mye av retten rundt dette spørsmålet er skapt gjennom praktiseringen av bestemmelsen og gjennom uttalelser fra Finansdepartementet.

Hovedregelen er at fritaket gjelder alle typer av bolighus. Arbeid på enebolig, våningshus i jordbruket og fritidseiendom er for eksempel omfattet av unntaket. Bestemmelsen gjelder uavhengig av om det er arbeid på bolig som skattyter oppførte selv, eller arbeid på bolig som skattyter har overtatt. Arbeidet må foregå på selve bygningen. At det er selve bygningen fritaket gjelder for betyr at fritidsarbeid på løst innbo, for eksempel maling av innvendige vegger, ikke er omfattet av sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6. Arbeid på løst innbo kan være omfattet av unntaket etter

sktl § 5-15, 1.ledd j nr 7. Det må presiseres at arbeid med å installere faste skap er arbeid utført på selve bygningen.<sup>35</sup>

I det følgende skal jeg se om hage, tomt og garasje er omfattet av bestemmelsen.

Arbeid med å anlegge en hage av vanlig størrelse er ansett i forvaltningspraksis å være omfattet av bestemmelsen.<sup>36</sup> Det er altså et skille mellom skattefritt arbeid på hage, og skattepliktig arbeid på et større område. For at arbeidet med å anlegge en hage skal være unntatt fra skatteplikt, må det være en direkte forbindelse mellom boligen og hagen.<sup>37</sup> En skattyter blir skattepliktig for arbeid på et område som det ikke er naturlig å se som en hage.

Det er ikke fastsatt nærmere hvordan denne vurderingen skal trekkes i praksis. Det er nok nærliggende at vurderingen trekkes skjønnsmessig, der det tas hensyn til boligens størrelse, hageområdets størrelse, omgivelsene rundt og en slags objektiv maksimumsstørrelse på hageområdet.

Videre er arbeid med å klargjøre tomt omfattet av det boligvilkåret. Klargjøring av tomt innebærer for eksempel opparbeidelse av vei, vann og kloakk, rivning av eldre bygning, sprengning og utgravning til grunnmur og kjeller samt rydding av tomten.<sup>38</sup> Det stilles et tilsvarende krav til forbindelse mellom klargjøringen av tomten og arbeidet med boligen som mellom bolig og hage. Jeg viser til fremstillingen over for denne

---

<sup>35</sup> Krogh Moe 1966 s 229

<sup>36</sup> Ligningens ABC 2002 s 173

<sup>37</sup> U 95.1275 FID

<sup>38</sup> Ligningens ABC 2002 s 173 og Krogh Moe 1966 s 229

forbindelsen. Arbeid med å klargjøre en tomt som ikke har en forbindelse med senere arbeid på boligen, er ikke skattefritt etter sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6.

Et annet spørsmål er om garasje er omfattet av ”(...)egen bolig, hytte eller bygg tilhørende boligbyggelag til opptjening av eget innskudd i laget”, jfr sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6. For dette spørsmålet må det skilles mellom innbygde garasjer og frittliggende garasjer. Bygges garasjen i ett med boligen, anses garasjen for å være en del av selve boligen. Fritak for arbeid på den innbygde garasjen reguleres derfor av om selve boligen er unntatt beskatning.

For frittliggende garasjer forutsettes her at boligen er omfattet av unntaksbestemmelsen. Arbeid med å oppføre eller vedlikeholde en frittliggende garasje faller utenfor bestemmelsens ordlyd.<sup>39</sup> Skatteplikt ved arbeid på frittliggende garasjer er ikke avklart i gjeldende rett, men i praksis så skattelegges ikke arbeid med oppføring eller vedlikehold av frittliggende garasjer. Det er flere hensyn som ligger bak denne unntakelsen. En av grunnene er at garasjer er blitt så vanlige at det er vanskelig å kontrollere at slik arbeid blir angitt av skattyteren. Videre taler det at innebygde garasjer er omfattet for at frittliggende garasjer også omfattes. Et annet hensyn er at skattereglene ikke vil avgjøre planløsningen dersom begge typer av garasjer omfattes av fritaket.

#### 4.2.4.4 Arbeidsvilkåret

Sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6 stiller også et arbeidsvilkår. Unntaket fra skatteplikt gjelder i forhold til ”arbeid”, jfr sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6. Problemstillingen er om bestemmelsen stiller kvalitative krav til arbeidsinnsatsen som gjøres på boligen. Innholdet av ordet er

---

<sup>39</sup> Krogh Moe 1966 s 230

ikke behandlet i forarbeidene. I praktiseringen av bestemmelsen har det ikke blitt stilt krav til at arbeidet krever spesialkompetanse. Alle slags typer av arbeid er omfattet. Skattefriheten gjelder for eksempel der boligen bygges fra grunnen av og opp, mindre reparasjons- og vedlikeholdsarbeid, maling av huset, tegning og prosjektering av boligen, samt påbygging eller restaurering av tidligere bygd bolig.

Et særlig spørsmål er om transport av materialer, som skal brukes til boligbyggingen, er arbeid som er unntatt beskatning etter sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6. Spørsmålet er bare kommentert i juridisk teori. Løsningen som legges til grunn er at slikt arbeid er skattefritt, forutsatt at transporten ikke er av en "uvanelig lengde". Hva som nærmere ligger i dette forbeholdet er ikke kommentert.<sup>40</sup>

#### 4.2.4.5 Fritidsvilkåret

Et viktig vilkår knyttet til unntaksbestemmelsen er at arbeidet må være utført i fritiden. Dette er det vilkåret som har voldt flest problemer rundt praktiseringen av bestemmelsen.

Loven inneholder ikke noen nærmere definisjon av hva som ligger i dette vilkåret. Ot.prp. nr 57 (1956) slår fast at innholdet i "fritidsarbeid" bare skal omfatte "(...)arbeid som utføres i den skattepliktiges vanlige fritid – på fyrabend, fridager og i ferier - og kommer således ikke den til gode som tar seg fri fra sitt ordinære arbeid for å utføre byggearbeidet". Fritaket ble forutsatt at bare skulle gjelde i alminnelig fri- og ferietid. Det nærmere innholdet i hva som ligger i vanlig ferie- og fritid ble slått fast i en høyesterettsdom; Rt. 1966.1149 Snekker Andersen saken. Saken gjaldt skatteplikt for en

---

<sup>40</sup> Krogh Moe 1966 s 231



selvstendig næringsdrivende, men rettssetningen i dommen har betydning uavhengig av om skattyter er lønnstager eller selvstendig næringsdrivende. Videre har det heller ikke noen betydning for rettssetningen om arbeidet, som skattyter utfører, har tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet eller ikke.

Faktum i saken var en selvstendig næringsdrivende (snektermester Andersen) som utførte arbeid på egen bolig på dagtid, og som ble lignet for verdien av dette arbeidet. Snekker Andersen ledet og deltok i oppførselen av boligen sammen med sin kone og noen av sine ansatte. Snekker Andersen utførte arbeidet på dagtid. Snekker Andersen hevdet at arbeidet måtte anses utført på fritiden, siden han mente han hadde oppfylt normal arbeidsmengde innenfor næringen ved bl.a. å arbeide på kveldstid. Saken reiste bl.a. spørsmål om innholdet av "fritidsarbeid" i sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6, og om det var adgang til ombytting av arbeids- og fritid.

Høyesterett kom til at for lønnstagere så ville innholdet i vilkåret være uten særlig tvil. For lønnstagere kom Høyesterett til at fritiden er "den tid som står tilrådighet før og etter arbeidstid og selvfølgelig på fridager og på ferie". Dette innebærer at fritiden til lønnstagere er den tid som er utenfor skattyters ordinære arbeidstid, samt ferier og helger. Arbeidsfri som skattyter har sikret seg utenom ordinær ferie, helligdager og helger, regnes ikke som "fritidsarbeid" etter sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6. En skattyter som tar seg fri fra sitt ordinære arbeid for å arbeide på boligen er skattepliktig for boligbyggingen, da arbeidet gjøres i ordinær arbeidstid. Det må i forhold til den enkelte lønsmottagere konkret ses på hva som er arbeidstiden. En oljearbeider, som jobber 14 dager på og 14 dager av, vil for eksempel ha fritid hele den perioden skattyteren ikke er på oljeriggen. Oljearbeideren vil da kunne utføre arbeid på boligen uansett tidspunkt i denne 14 dagers perioden, og fortsatt ha oppfylt vilkåret om at arbeidet må gjøres i fritiden. For både lønnstagere og selvstendig næringsdrivende regnes arbeid i helger og på helligdager som "fritidsarbeid".

Selvstendig næringsdrivende vil ofte ha mulighet til å bestemme sine egne arbeidstimer. En selvstendig næringsdrivende som tar fri fra sine vanlige arbeidstimer vil ha mulighet til å opparbeide i et annet tidsrom. Som nevnt måtte Høyesterett ta stilling til om en slik rett til ombytting var innenfor bestemmelsen, samt avgjøre hva som er "fritid" for selvstendige næringsdrivende. Høyesterett kom til at "man må ha et noenlunde fast

utgangspunkt, og det må være normalarbeidsdagen i næringen og de fridager og ferier som man vanligvis tar i næringslivet”. Høyesterett kom på bakgrunn av dette til at skattyter ikke fikk fritak for skatt, selv om skattyter hadde oppfylt normal arbeidsmengde i uken. Avgjørende for skatteplikten var at skattyter hadde utført byggearbeidet i et tidsrom det vanligvis ble jobbet innenfor den aktuelle næring.

Bakgrunnen for at utgangspunktet er normalarbeidsdagen i næringen, er at en rett til ombytting av fritid og arbeid ville gitt næringsdrivende en ”privilegert særstilling”; som i realiteten ville gjort at vilkåret om ”fritid” ville blitt uten betydning.<sup>41</sup> Uttalelsene i Ot.prp nr. 57 (1956) om at skattefrihet ”(...)kommer således ikke den til gode som tar seg fri fra sitt ordinære arbeid for å utføre byggearbeidet”, taler også for at ombytting av arbeids- og fritid ikke faller innenfor ”fritidsarbeid”.

Avgjørelsen av normalarbeidstiden innenfor næringen foretas med en konkret vurdering for hver næring. Vurderingen er objektiv, i den forstand at det avgjørende er ordinær arbeidstid for næringen som sådan. Skattytere som for eksempel jobber innenfor en næring der kveldsarbeid eller nattarbeid er ordinær arbeidstid, vil i slike tilfeller ha fritid på dagen. Ved avgjørelsen av normalarbeidsdagen tas ikke overtidsarbeid med i vurderingen. Overtidsarbeid tas ikke i vurderingen uavhengig av om skattyter ofte har jobbet overtid i tiden før boligbyggingen, og heller ikke selv om det er vanlig med overtid innenfor næringen.<sup>42</sup>

For noen yrker kan det være vanskelig å fastsette noen normalarbeidstid. I slike tilfeller har det i juridisk teori vært hevdet, at løsningen må bero på om arbeidet på boligen har

---

<sup>41</sup> Rt 1966.1149 Snekker Andersen

<sup>42</sup> Krogh Moe 1966 s 227

ført til en ”nedgang i arbeidsinnsatsen i yrket”.<sup>43</sup> Dette innebærer en konkret sammenligning av skattyters tidligere arbeidsinnsats i yrket, og arbeidsinnsatsen i yrket under boligbyggingen. Har det vært en minskning i skattyters lønnede arbeidsinnsats, så kan det tyde på at boligbyggingen har foregått i skattyters arbeidstid.

For skattytere som i stor grad kan bestemme egen arbeidstid, typisk selvstendig næringsdrivende, er det et spørsmål om hvor mye ferie skattyterne skal godskrives ved beregningen av normalarbeidsdagen. Hvor mye ferietid en skattyter skal godskrives er bare drøftet i juridisk litteratur, og løsningen er ikke rettslig avklart. Løsningene i litteraturen synes å likestille lønnstagere og selvstendig næringsdrivende. Dette skaper likhet og et oversiktlig regelverk. Utgangspunktet er nok at selvstendig næringsdrivende godskrives 24 virkedagers ferie hvert år. Innenfor visse næringer, for eksempel ved arbeid i utlandet, er det vanlig med mer enn 24 virkedagers ferie. Slike lengre ferier må anses for å være ordinær ferietid. Skattyter må i relasjon til ferietiden selv ha rett til å bestemme om ferietiden skal tas samlet eller deles opp, uten at dette får noen betydning for skattefriheten i ferien. Overføring av ferie fra et år til et annet er en vanlig ordning for lønnstagere. En slik mulighet til overføring av ferie bør også tillegges selvstendig næringsdrivende, forutsatt at skattyteren kan bevise at ferien i fjor ikke ble tatt i foregående år.

En annen problemstilling er om ”fritidsarbeid” i sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6 bare gir skattefrihet for skattytere som er i lønnet arbeid. En streng språklig tolking taler for at det ikke er naturlig å snakke om fritid dersom skattyteren ikke er i arbeid. Dette er også lovens løsning, som i stor grad bygger på juridisk teori og praksis rundt bestemmelsen. Hovedregelen er at skattyterne må være i lønnet arbeid, uavhengig av

---

<sup>43</sup> Krogh Moe 1966 s 228

ansettelsesforhold, for å være omfattet av sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6. Skattytere som er arbeidsledige, sykemeldte eller pensjonister er ikke i arbeid, og kan ikke kreve fritak for skatt for boligbygging. En arbeidstaker som er sykemeldt, og som mottar sykepenger, er uansett utføringstidspunkt skattepliktig for all boligbygging på egen bolig. Skatteplikt for skattytere som er sykemeldte, men som ikke mottar sykepenger, er ikke andelig avklart. Løsningen følger nok hovedregelen, slik at skattyterne er skattepliktige for all boligbygging uansett tidspunkt for utføringen. Dette utgangspunktet må videre presiseres for arbeidsledige, deltidsarbeidere og pensjonister. Skattedirektoratet har uttalt at arbeidsledige har fritid på lik linje som vanlige arbeidstakere.<sup>44</sup> Arbeidsledige er ikke skattepliktig for boligbygging som utføres utenfor ordinær arbeidstid for andre lønnstagere. For pensjonister er praksis at skattelegging ikke foretas på pensjonister over 70 år. Pensjonister under 70 år, som har trådt ut av yrkeslivet, er også fritatt for all boligbygging på egen bolig, forutsatt at mulighetene for å skaffe seg ekstrainntekter ikke minskes for kortere eller lengre tid.<sup>45</sup> Etter praksis legges en lignende vurdering til grunn for uførepensjonister.<sup>46</sup>

For deltidsarbeidere er det antatt at en lignende vurderingsmåte skal legges til grunn. For deltidsarbeidere antas det at skattefrihet bare er aktuelt når samlet lønnet arbeidstid ”ikke er vesentlig lavere enn fulldagsarbeid i tilsvarende arbeid”.<sup>47</sup> Hvordan denne vurderingen nærmere skal trekkes er ikke kommentert, men en konkret skjønnsmessig helhetsavgjørelse der det tas hensyn til aktuell arbeidsmengde og type av yrke synes nærliggende.

---

<sup>44</sup> U 83.347 og Brudvik 2002 s 291

<sup>45</sup> Ligningens ABC 2002 s 174

<sup>46</sup> Ligningens ABC 2002 s 174

<sup>47</sup> Krogh Moe 1966 s 227

Skattefrihet for fritidsarbeid tillegges også hjemmевærende husmødre og skoleelever.<sup>48</sup> Hva som er skattefri fritidsarbeid på egen bolig for husmødre og elever er ikke kommentert i verken lov, forarbeider, ligningspraksis eller juridisk teori. For elever så er det nærliggende å trekke en analogi fra Snekker Andersen dommen. Utgangspunktet for skoleelever vil da være at fritid er tid utenfor normal skoletid. En skattyter som går på skole vil da ha rett til skattefritak for boligbygging som skjer utenfor normal skoletid. For hjemmевærende husmødre er det ikke naturlig å snakke om en normalarbeidstid. En løsning der den hjemmевærende skattyter får skattefritak for all boligbygging er praktisk, siden det vil være meget vanskelig å kontrollere at skattyteren faktisk gjør arbeidet til faste tidspunkt. I U 92.261 FID var faktum en hjemmевærende mann som hevdet at alt arbeid han gjorde på egen bolig var skattefritt arbeid. Dette synspunktet fikk ikke medhold. Slike uttalelser har liten rettskildemessig verdi, og problemstillingen er ikke endelig avklart.

#### 4.2.5           Vilkår for unntak av skatteplikt i sktl § 5-15, 1.ledd j nr 7

Husstell, håndverks- og husflidsarbeid ytet i eget hjem er fritatt skatteplikt etter sktl § 5-15, 1.ledd j nr 7. Fritaket gjelder for skattyter og hele skattyters husstand.

Sktl § 5-15, 1.ledd j nr 7 er en viktig unntaksbestemmelse som unntar betydelige verdier i samfunnet fra beskatning. Bakgrunnen for bestemmelsen var dels den tekniske gjennomføringen av beskatningen, og dels i at skattelegging av slike personlige tjenester ville føre for langt ut fra rene rimelighetsbetraktninger. En kontrollering, av at all slik verdiskapning i hjemmet blir angitt av skattyteren, forutsetter en fysisk tilstedeværelse i skattyternes hjem. En slik kontroll er ikke praktisk gjennomførbar.

---

<sup>48</sup> Krogh Moe 1966 s 227

Fritaket gjelder for ”husstell og av håndverks- og husflidsarbeid”. De personlige tjenestene som omfattes av bestemmelsen de tjenestene som er en naturlig del av et hushold, for eksempel vasking av hus og laging av middag. Bestemmelsen gjelder også reparasjonsarbeid av gjenstander i huset som ikke er en del av det faste anlegget.

Bestemmelsen er begrenset til ”i hjemmet”, jfr sktl § 5-15, 1.ledd j nr 7. Spørsmålet er om ”i hjemmet” skal tolkes å gjelde bare for håndverksarbeid som utføres i hjemmet, eller om ordlyden kan tolkes utvidende til å omfatte håndverksarbeid på andre områder eller gjenstander, for eksempel bil eller campingvogn.

Spørsmålet er ikke behandlet i forarbeidene. En språklig forståelse av ordlyden taler for en streng tolking, slik at bestemmelsen gjelder bare personlige tjenester i selve hjemmet. At bestemmelsen begrenses til bare å gjelde håndverksarbeid som utføres i selve hjemmet er i samsvar med hensynene bak unntaksbestemmelsen. I U 94.287 FID fikk en biloppretter fritak for skatteplikt for reparasjonsarbeid på egen nyinnkjøpt skadet bil. Denne uttalelsen har lav rettskildeverdi, og overføringsverdien til andre gjenstander er begrenset. For andre gjenstander enn biler, taler ordlyden og hensynene bak bestemmelsen mot at sktl § 5-15, 1.ledd j nr 7 gjelder på andre områder enn i selv hjemmet.

#### 4.2.6 Verdssettelsen av arbeidet

Verdssettelse av personlige tjenester er redegjort for tidligere, og jeg viser til punkt 3.4.

#### 4.2.7 Tidfesting

Hjemmel for tidfesting av tjenesteytelser ytet seg selv er sktl § 14-2, 1.ledd, 1.punktum. Tidfestingen skal skje når fordelen ”tilflyter” skattyter. Loven inneholder ingen nærmere definisjon av hva som ligger i uttrykket. Denne bestemmelsen er aktuell når skattyter opptjener inntekter innenfor sin egen økonomi, herunder når skattyter yter seg selv personlige tjenester. Personlige tjenester ytet til seg selv skal tidfestes etter hvert som tjenestene ytes. I de situasjoner ytelse av en personlig tjeneste går over lengre tid, Det kan reises spørsmål om tidfestingen av personlige tjenester, som går over lengre tid før er ferdig ytet, skal utsettes til tjenesten er endelig ferdig ytet. Dette er for eksempel

aktuelt dersom skattyter bygger et hus til seg selv. Spørsmålet er uløst i både sktl § 14-2, 1.ledd, 1.punktum, forarbeider og juridisk teori.<sup>49</sup>

---

<sup>49</sup> Zimmer 2001 s 337

### 4.3 Med tilknytning til inntektsskapende aktivitet

Problemstillingen er om det er skattepliktig for en skattyter å ta ut en personlig tjeneste av inntektsskapende aktivitet til egen bruk.

#### 4.3.1 Innledning

Som nevnt under punkt 4.2 hjemles skatteplikt for eiere av enkeltmannsforetak i slike tilfeller etter sktl § 5-1, 1.ledd.

Det usikkert om en lønnstager eller en eier av en virksomhet, som gjør arbeidet selv, kan uttaksbeskattes for personlige tjenester etter sktl § 5-2.<sup>50</sup> Verken loven eller forarbeidene sier noe om uttaksskatteplikt for eiere av næringer som utfører arbeidet selv, eller for lønnstagere som tar ut en personlig tjeneste til seg selv.<sup>51</sup> Bakgrunnen for problemstillingen er at hovedregelen i sktl § 5-1, 1.ledd stadfester skatteplikt for alle de personlige tjenester som er skattepliktige som uttak etter sktl § 5-2. Problemstillingen derfor i praksis ikke særlig aktuell, siden skattyteren uansett skattelegges for å ha gitt seg selv tjenesten. Spørsmålet er likevel prinsipielt interessant.

En presisering av problemstillingen er om det prinsipielt også foreligger skatteplikt etter sktl § 5-2 i slike feller, eller om skatteplikt bare er aktuelt etter sktl § 5-1, 1.ledd. I punkt 1.2 har jeg nevnt at inntektsskapende aktivitet omfatter både ansettelsesforhold og virksomhetsdrift. Det er klart at hensynene som taler for uttaksbeskatning også reiser

---

<sup>50</sup> Zimmer 2001 s 284 og Brudvik 2002 s 347

<sup>51</sup> Ligningens ABC 2004 s 1246 kan forstås på den måten at sktl § 5-2 er hjemmel for skattelegging av eiere av næringer som gjør arbeidet selv og lønnstagere, ved at bare Ligningens ABC bare sier at eiere av enkeltmannsforetak skal hjemles etter sktl § 5-1, 1.ledd. Det bør vises varsomhet ved antitetisk tolking av administrative uttalelser. Ligningens ABC har i utgangspunktet liten rettskildemessig vekt.



seg ved spørsmål om uttaksbeskatning av en lønnstager og en eier av virksomhet, som gjør arbeidet selv. Vilåårene i sktl § 5-2 er anvendelige på lønnstagere og virksomhetseiere son gjør arbeidet selv. Videre foreligger ingen hensyn som taler mot at personlige tjenester i slike tilfeller er skattepliktige som uttak av inntektsskapende aktivitet.

Rt.1966.1149 Snekker Andersen dommen, se punkt 4.2.4.5, ble en snekkermester skattelagt for arbeid på egen bolig i arbeidstiden. Snekkermesteren drev snekkervirksomhet med ansatte. Skattyteren ble skattelagt med hjemmel i sktl 1911 § 42, 1.ledd.<sup>52</sup> Dommen sier intet om skattyter ble beskattet fordi arbeidet på boligen hadde tilknytning til skattyters virksomhet. Rt. 1966.1149 åpner for begge løsninger. Jeg forstår dommen slik at skatteplikt ble ilagt uavhengig av arbeidets tilknytning til skattyters virksomhet. Det sentrale for Høyesterett var at en verdi var skapt utenfor den tid som var skattefri etter nåværende sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6.

I oppgaven legger jeg til grunn at både lønnstagere og eiere av næringer kan skattelegges etter sktl § 5-2 for personlige tjenester som de utfører til seg selv.

Det er sikkert at dersom eieren får sine ansatte til å utføre arbeid til eierens eget bruk, kan eieren skattelegges etter sktl § 5-2. Eksempel på slik beskatning er en eier av en snekkerbedrift som får sine snekkeransatte til å bygge en hytte til seg selv.

#### 4.3.2 Hensyn bak skatteplikt

Hensynet bak uttaksbeskatning av personlige tjenester ytet til seg selv, som har tilknytning til inntektsskapende aktivitet, er at forbruk av tjenester skal skje med

---

<sup>52</sup> Tilsvaret sktl 1999 § 5-1, 1.ledd

beskattet inntekt. Uttaksbeskatningen likestiller skattytere som tar ut personlige tjenester med forbrukere som må kjøpe tilsvarende tjenester. Tar en skattyter ut personlige tjenester, som har slik tilknytning til hans inntektsskapende aktivitet, inntektsføres skattyteren med den fortjeneste skattyteren ville hatt ved ordinære salg av tjenestene til andre. Skattyteren stilles som om han hadde brukt dette skattelagte vederlag på å kjøpe slike tjenester til seg selv.

#### 4.3.3           Vilkår for skatteplikt

Sktl har en egen generell bestemmelse om skattelegging ved uttak fra inntektsskapende aktivitet i § 5-2. Første punktum stiller opp de alminnelige vilkårene. Vilråene i første punktum gjelder hva slags personlige tjenester som er omfattet av bestemmelsen, om tjenesten har tilknytning til inntektsskapende aktivitet og om uttaksmåten omfattes av skatteplikten etter § 5-2. Andre punktum inneholder et tilleggsvilkår når uttaket skjer fra enkeltmannsforetak eller sameie.

Uttaksbeskatning av personlige tjenester stiller som vilkår at personlige tjenester omfattes av "tjeneste" i sktl § 5-2. Som nevnt i punkt 2.1 kom uttaksbeskatning av tjenester først inn ved lovendring 20 juli 1991 nr 54. I forarbeidene begrunnes endringen med at den skal "sikre en konsekvent og nøytral beskatning av næringsvirksomhet", og at "[p]rinsipielt bør beskatning av virksomhetsutøveren være den samme uansett om det er kontanter eller andre verdier som tas ut."<sup>53</sup> Endringene skulle gjøre det enklere og mer oversiktlig, samt at skatteplikt burde illegges ut fra det prinsipielle synspunktet om nøytralitet mellom inntektsformene. Det er sikker rett at "tjeneste" i sktl § 5-2 omfatter personlige tjenester. "Tjeneste"-vilkåret i sktl § 5-2 er sammenfallende med arbeidsbegrepet, som redegjort for i punkt 3.3. En eier av et

---

<sup>53</sup> Ot.prp nr 35 (1990-1991) Skattereformen 1992

rørleggerfirma vil for eksempel kunne uttaksbeskattes for arbeid med å legge rør i eget hus.

I sktl § 5-2 ”uttak” er det et generelt vilkår at den personlige tjenesten har tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet. De tjenestene som har slik tilknytning er for eksempel de personlige tjenester som virksomheten omsetter eller bare produserer innad, samt de personlige tjenester som skattytere yter gjennom ansettelsesforhold.<sup>54</sup> Yrket til lønnstagere, som skattyterne innvinner inntekten sin fra virksomheten på, regnes som lønnstagernes ”inntektsskapende aktivitet”, jfr sktl § 5-2.

For virksomheter må det presiseres at enhver personlig tjeneste, som virksomheten kunne solgt til andre parter, anses for å ha tilknytning til virksomheten. Det har ingen betydning om virksomheten har omsatt slike tjenester til andre før tjenesten blir tatt ut. Bakgrunnen for dette er at virksomheter har mulighet til å bruke virksomhetens lønnstagere til mange former for arbeid, som kan være av en annen karakter enn de tjenester virksomheten vanligvis yter. Eksempelvis så kan eiere malervirksomheter sette malerne sine til å klippe kundens gressplen, selv om dette ikke er en tjeneste malervirksomhetene vanligvis yter til kunder. Dersom eierne av virksomhetene ber alle sine maleransatte om å klippe gressplenene til eierne, anses denne tjenesten for å ha tilknytning til virksomhetene; uansett om malerne aldri har klippet gresset før for en kunde. Virksomhetenes rett til fritt å disponere over arbeidsstyrken får dermed den virkning at tilknytningskravet blir veldig vidt overfor virksomheter. I de tilfeller der det er eieren av virksomheten som utfører tjenestene selv, er uttaksbeskatning bare aktuelt for eieren i forhold til de tjenester som næringen faktisk omsetter eller produserer innad.

---

<sup>54</sup> For at en virksomhet eller lønnsarbeid (ansettelsesforhold) skal være inntektsskapende aktivitet så må de ha økonomisk karakter. Dette kravet er gjennomgått tidligere, jeg viser til punkt 2.2.

For en lønnstager er det ikke aktuelt å skattelegge for uttak av personlige tjenester, som ikke er en av de tjenestene lønnstageren innvinner inntekten sin på. I forhold til en lønnstager og uttak anses ikke tilknytningskravet for å være oppfylt, selv om det er mulig at lønnstageren kunne ha utført en slik tjeneste i jobben. For eksempel uttaksbeskattes ikke maleransatte når de klipper gresset sitt, forutsatt at slike ”klippe”tjenester ikke er en del av arbeidsoppgavene.

Tilknytningsvilkåret forutsetter at det trekkes en grense mot skattyternes private sfære. Personlige tjenester som inngår i skattyternes private sfære har ikke tilknytning til skattyternes inntektsskapende aktivitet, og kan ikke uttaksbeskattes etter sktl § 5-2. Uttaksskatteplikt vil ikke automatisk inntre i situasjoner der skattyterne yter personlige tjenester til seg selv, selv om de personlige tjenestene også inngår i skattyternes inntektsskapende aktivitet. En slik regel ville føre til forskjellsbehandling mellom skattytere, som har inntektsskapende aktivitet der de personlige tjenestene inngår, og de skattytere, som har inntektsskapende aktivitet der de personlige tjenestene ikke inngår, uten at det blir tatt hensyn til tjenestenes omfang og kvalitet.

Det blir en konkret avveining av hvilke tjenester som inngår i skattyternes private sfære. Verken i forarbeidene eller i juridisk teori er det uttalt helt klart hvilke kriterier som er relevante å ta med i avveiningen. Et klart utgangspunkt må dog være om utføringen av de personlige tjenestene har krevd særlig kunnskap. Har utføringen av de personlige tjenestene krevd en særlig kompetanse, så har tjenestene tilknytning til skattyternes inntektsskapende aktivitet. Med særlig kompetanse menes en kompetanse skattyterne har pga sin inntektsskapende aktivitet. En særlig kunnskap anses for å være tatt ut når tjenestene er av en slik kvalitet, omfang eller art; at det ikke er naturlig å se tjenestene for å være en del av skattyternes private arbeidsevne. En eier av et vaskefirma som

vasker sitt eget hus skattelegges ikke for uttak. En slik personlig tjeneste er en del av alminnelige dagligdagse gjøremål. En snekker som bygger sitt eget hus, og som for eksempel er ansatt i et byggefirma vil kunne skattelegges for uttak av personlige tjenester. Snekkeren har her benyttet seg av sin fagkunnskap i byggearbeidet.

Et annet vilkår er at uttaket skjer til egen bruk, jfr ordlyden ”uttak til egen bruk” i sktl § 5-2 første setning. Hva som kan sies å ligge i dette vilkåret er usikkert. Det er sikkert at ”privat bruk er egen bruk”.<sup>55</sup> Vilkåret er klart oppfylt når skattyteren, som tar ut tjenesten, tar den ut til seg selv som privat person. En rørlegger som enten selv eller som får noen av sine ansatte til å legge opp vannrørene i sitt eget hus, anses for å ha tatt ut den personlige tjenesten til eget bruk. En skattyter anses for å ha tatt ut tjenester til eget bruk i de tilfeller ektefellen eller familiemedlemmene oppebærer/mottar tjenestenes verdiskapning.<sup>56</sup> I de tilfeller skattyter gir den personlige tjenesten til en annen av sine inntektsskapende aktiviteter, kan ikke uttaksbeskatning foretas.

I sktl § 5-2 gis et tilleggsvilkår om at kostprisen må ha kommet helt eller delvis til fradrag, dersom den personlige tjenesten tas ut av et bruttolignet sameie.<sup>57</sup> For at uttaksbeskatning skal være aktuelt så kreves at kostprisen faktisk er trukket fra.<sup>58</sup> Den

---

<sup>55</sup> Zimmer 2001 s 285

<sup>56</sup> Ot.prp. nr 64 (1991-1992)

<sup>57</sup> Vilkåret gjelder også for enkeltmannsforetak, men som nevnt innledningsvis er sktl § 5-1, 1.ledd i de tilfeller eieren av et enkeltmannsforetak gir seg selv en personlig tjeneste. I sktl § 5-1, 1.ledd stilles ikke et vilkår for skatteplikt at kostprisen har kommet til fradrag.

<sup>58</sup> Det har i teorien vært debattert om vilkåret må forstås slik at fradraget faktisk er gjort, eller at det er adgang til å trekke fra kostprisen. Det synes å være enighet om at vilkåret faktisk må være gjort. Se Lignings ABC 2002 s 1205 og Brudvik 2002 s 348

måten som kostprisen kan komme til fradrag på, er ved at skattyters lønn direkte fradragsføres.

#### 4.3.4 Unntak fra beskatning

Tjenester som er skattepliktige som uttak etter sktl § 5-2 kan være fritatt for skatteplikt etter sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6 og 7 i de tilfeller det er eieren av en næring som selv har utført arbeidet. Unntak vil aldri være aktuelt i de tilfeller eieren har fått sine ansatte til å utføre arbeid som er aktuelt å fritta for skatt etter sktl § 5-15, 1.ledd j nr 6 og 7, se punkt 4.2.4. Er tjenestene innenfor hverdagssfæren så kan det være aktuelt med skatteplikt etter sktl § 5-1, 1.ledd, se punkt 4.2.

#### 4.3.5 Verdssettelse

Verdssettelse har jeg redegjort for tidligere, og jeg viser til punkt 3.4.

#### 4.3.6 Tidfesting

Hjemmel for tidfesting av uttaksppliktige personlige tjenester er sktl § 14-2, 1.ledd, første punktum. Tidfestingen skal skje etter hvert som tjenesten blir utført. Tidfesting av en personlig tjeneste utsettes ikke til hele arbeidet er ytt. For eksempel skal en byggmester skattelegges etter hvert som han eller hans ansatte bygger hytten hans. Skatteplikten utsettes ikke til hele hytten er ferdig bygd. Uttakstidspunktet er altså det avgjørende.

## **5 Personlige tjenesteytelser ytet til andre vederlagsfritt**

### **5.1 Innledning**

I punkt 5.2 er problemstillingen om det er hjemmel for å beskatte en skattyter som gir en personlig tjeneste helt eller delvis vederlagsfritt til andre, i de tilfeller tjenesten ikke har tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet. Problemstillingen er aktuell ved for eksempel vennearbeid og dugnadsarbeid.

I punkt 5.3 er problemstillingen om en skattyter har skatteplikt for å ha gitt en personlig tjeneste helt eller delvis vederlagsfritt til andre, når tjenesten har tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet. Eksempel på dette er en advokat som gir naboen gratis advokathjelp i en kjøpstvist naboen har med en forretning. Også under dette punktet kan det bli aktuelt å uttaksbeskatte en skattyter som bruker ansatte til den faktiske utførelsen av den personlige tjenesten. Et eksempel på dette er en advokaten som får en av sine fullmektiger til å gi naboen hjelpen i kjøpstvisten.

### **5.2 Uten tilknytning til inntektsskapende aktivitet**

I dette punktet er spørsmålet om en skattyter kan skattelegges for å ha ytt en personlig tjeneste helt eller delvis vederlagsfritt til et annet skattesubjekt. Typiske situasjoner er dugnadsarbeid og såkalte vennetjenester. Et eksempel på en vennetjeneste er en skattyter som gratis hjelper til med å male naboens hus.

Problemstillingen er om skattyteren, som ikke oppebærer fordelene av den personlige tjenesten, har skatteplikt for å ha bidratt til en formuesforøkelse hos et annet skattesubjekt.

Hjemmel for skatteplikt må søkes i hovedregelen i sktl § 5-1, 1.ledd. Et av vilkårene for skatteplikt er at skattyteren har innvunnet fordelene av tjenesten, jfr sktl § 5-1, 1.ledd.

I situasjoner der skattyteren yter tjenestene helt gratis til noen andre, oppebærer ikke skattyteren fordelene. Skattyteren har verken mottatt den verdiskapning som tjenesten

gir, eller et vederlag for tjenesten. Det er mottakeren som fullt ut oppebærer fordelene. Skattyteren har ingen fordel og tjenestens verdi kan derfor ikke skattelegges på skattyters hånd.

Dette legges også til grunn av Per Krogh Moe i en artikkel fra 1966. Artikkelen omhandler spørsmålet om skatteplikt for en skattyter som utfører byggearbeid på boliger. Artikkelen sier at ” [i]midlertid vil han ikke kunne skattelegges for gratisarbeid, dugnad, han utfører på andres bolig. Fordelen ved arbeidet tilflyter i slike tilfeller ikke skattyteren.” At skattyter ikke kan skattelegges gjelder uansett type av personlig tjeneste som skattyter gir.

Dersom skattyteren mottar delvis vederlag, anses vederlaget for å være skattepliktig inntekt etter sktl § 5-1, 1.ledd. Den delen av arbeidet som skattyteren ikke mottar vederlag for er uaktuelt å beskatte, siden skattyter ikke har mottatt noen skattepliktig fordel.

Fra mottakerens synsvinkel anses den personlige tjenesten for å være en skattefri gave, jfr sktl § 5-50, 3.ledd. Både praksis og en allmenn oppfatning ser denne type tjenesteyting som en gave. Skattefriheten gjelder uansett om gratisarbeidet ble utført på fritiden eller ikke.<sup>59</sup>

I situasjoner der tjenesten ikke har tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet er det altså ikke hjemmel for å skattelegge verdiskapningen.

---

<sup>59</sup> Krogh Moe 1966 s 225



### 5.3 Med tilknytning til inntektsskapende aktivitet

#### 5.3.1 Innledning

Hjemmel for beskatning av en skattyter som gir en personlig tjeneste helt eller delvis vederlagsfritt til andre skattesubjekter er sktl § 5-2, i de tilfeller tjenesten har tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet.

Uttaksbeskatning etter ”gaveoverføring” i sktl § 5-2 er aktuelt for to forhold. Den ene er ved gaveoverføringer som det ikke gis noe vederlag for. Den andre er ved overdragelse der det gis delvis vederlag, men der underprisen innebærer en gaveoverføring.<sup>60</sup>

Problemstillingen er om en skattyter har skatteplikt for å ha tatt ut en personlig tjeneste fra inntektsskapende aktivitet og gitt til andre.

#### 5.3.2 Hensyn bak skatteplikt

Ved skattelegging gaveoverføring etter sktl § 5-2 er det skattyter som gir tjenesten som skattelegges. Det er ikke aktuelt å uttaksbeskatte mottakeren av tjenesten, altså den skattyter som oppebærer fordelene av tjenesten etter sktl § 5-2.

Hensynet bak slik uttaksbeskatning er generelt for å dekke opp for ufullkommenheter i skattesystemet. Sktl § 5-2 sikrer at verdioverføring uten vederlag, hvilket faller utenfor innvinningsvilkåret i hovedregelen i sktl § 5-1, 1.ledd, beskattes. Hensikten med uttaksbeskatning av gaveoverføring av personlige tjenester er at forbruk skal skje med

---

<sup>60</sup> Ot.prp. nr 35 (1991-1991) s 263 og 348

beskattet inntekt. Disponering skal altså skje med nettoinntekt. Uttaksbeskatning ivaretar også hensynene til både den vertikale og horisontale rettferdighet, redegjort under punkt 4.2.1.

### 5.3.3 Vilkår for beskatning

Hjemmel for skatteplikt er sktl § 5-2. Sktl § 5-2 har for det første krav til tilknytning mellom tjenestene og skattyters inntektsskapende aktivitet. For det andre er det et vilkår at den personlige tjenesten omfattes av ”tjenester” i sktl § 5-2. For det tredje er det krav til uttaksformen. De to første vilkårene har jeg redegjort for tidligere, og jeg viser til redegjørelsen under punkt 4.3.2. Den videre fremstillingen i dette punktet forutsetter at disse to vilkårene er oppfylt. Vilåret om uttaksformen redegjøres for i det følgende.

I sktl § 5-2 stiller to alternative begivenheter/uttaksformer som utløser uttaksbeskatning. Den første formen er ”uttak til egen bruk”, jeg viser til punkt 4.3 for en redegjørelse av denne uttaksformen, og ”gaveoverføring”. Det er ”gaveoverføring” som er aktuell uttaksform når skattyter gir den personlige tjenesten til andre, jfr sktl § 5-2.

Jeg skal nå se på hva som skal til for at en overføring er en ”gaveoverføring” i sktl § 5-2 forstand.

Det privatrettslige gavebegrep stiller krav til frivillighet, gavehensikt, vederlagsfrihet og formuesforskyvning for at en overføring skal regnes som en gaveoverføring.

Problemstillingen er altså om gavebegrepet i sktl § 5-2 har samme innhold som det privatrettslige. Juridisk teori er usikker i forhold til om gavebegrepet i sktl § 5-2 stiller krav til gavehensikt. Det virker å være alminnelig antatt i juridisk teori og praksis at det

privatretslige gavebegrep legges til grunn i skatteretten. Jeg legger her til grunn at gavebegrepet i sktl § 5-2 har samme innhold som det privatretslige gavebegrep.

Kravet til frivillighet skiller bort tjenester som skattyter er rettslig forpliktet til å yte fra gaveoverføring. Det faller utenfor oppgaven å gå nærmere inn på kravet til frivillighet og gavehensikt.<sup>61</sup> I fremstillingen legges det til grunn at disse to vilkårene er oppfylt. I det følgende skal jeg se på vilkårene vederlagsfrihet og formuesforskyvning.

I forhold til uttaksbeskatning av personlige tjenester må kravet om vederlagsfrihet presiseres.

Utgangspunktet er at en personlig tjeneste er en gave dersom det ikke gis vederlag for tjenesten. Dette gjelder tilsvarende dersom vederlaget ikke gis umiddelbart, men skal gis en gang i fremtiden.

Videre kan en overføring være ”gaveoverføring” i sktl § 5-2 når det gis delvis vederlag for tjenesten. I situasjoner der tjenesten og gjenytelsen har ulik verdi, reises det spørsmål om uttaksbeskatning kan foretas. Dersom gjenytelsen(vederlaget) står i forhold til den personlige tjenesten, kan ikke skattyter uttaksbeskattes for tjenesten. Problemstillingen er om misforholdet mellom tjenesten og vederlaget innebærer en gave, slik at uttaksbeskatning kan foretas.

Verken loven eller forarbeidene gir nærmere anvisning på hvor stort misforholdet mellom ytelsene må være. I rettspraksis er spørsmålet behandlet i en herredsrettssak, jfr Utv. 1989.356. I saken kom herredsretten til at det var et absolutt vilkår for

---

<sup>61</sup> Ved gaveoverføring fra aksjeselskap er det ikke krav til gavehensikt.

uttaksbeskatning at det forelå et ”åpenbart misforhold” mellom ytelsene. ”Åpenbart misforhold” forstod retten å foreligge når misforholdet var synelig og vesentlig. I den konkrete saken var misfoldet på 25 %. Retten kom til at dette ikke var et ”åpenbart misforhold”.

Et absolutt krav om ”åpenbart misforhold” for uttaksbeskatning kan ikke stadfestes ut fra herredsrettssaken. Et slikt absolutt vilkår ville kunne åpne for utnyttelser av skattesystemet, for eksempel ved at personlige tjenester blir gitt som del av en større vareoverdragelse, uten å bli beskattet. Et av hovedhensynene bak uttaksbestemmelsen er å unngå slik utnyttelse. Dette hensynet taler mot å stadfeste et slikt absolutt vilkår, og må få avgjørende betydning.

Jeg mener at misforhold som er klare og påviselige, er et moment med stor vekt ved avgjørelsen av om overføringen har et gaveelement. Det blir en konkret vurdering i den enkelte sak av om misforholdet er så klart at misforholdet sies å innbære et gaveelement.

Det andre vilkåret er krav til formuesforskyvning. Et slikt vilkår er en del av kjernen i gavebegrepet. For personlige tjenester reiser dette kravet problemer.

En skattyter har ingen formuesreduksjon ved å gi personlige tjenester helt eller delvis vederlagsfritt til andre. En skattyter gir ikke fra seg noe av sin formue ved gratisarbeid. Skattyters arbeidsevne er ikke et formuesgode.

Spørsmålet er om fravær av givers krav på vederlag er en gave etter sktl § 5-2. Verken lovtekst, forarbeider eller ligningspraksis har behandlet dette spørsmålet. Jeg mener det er naturlig å se fravær av vederlag som en gave til mottakeren, og at vilkåret om formuesforskyvning er oppfylt når giver ikke krever vederlag.

Under visse situasjoner fører uttaksbeskatning av skattytere som gir andre helt eller delvis gratis personlige tjenester til urimelige resultat. Noen slike tilfeller er for eksempel advokater som tar saker pro bono, eller advokater som deltar i advokatvakt. I slike tilfeller mottar ikke advokatene et lite eller intet vederlag. En eventuell skatteplikt for slike tilfeller synes begrunnet i at tjenestene gis ut fra et altruistisk motiv, og ikke at

vilkårene i sktl § 5-2 ikke er oppfylt. Uttaksbeskatning av disse situasjonene er kanskje ikke nærliggende i praksis, men i teorien er vilkårene tilstede for å uttaksbeskatte giverne av tjenestene.

#### 5.3.4 Verdenssettelse

Jeg viser til punkt 3.4 for en redegjørelse av dette punktet.

#### 5.3.5 Tidfesting

Hjemmel for tidfesting av uttakspiktige personlige tjenester er sktl § 14-2, 1.ledd, første punktum. Tidfestingen skal skje etter hvert som tjenesten blir utført. Tidfesting av en personlig tjeneste utsettes ikke til hele arbeidet er ytt. For eksempel skal en byggmester skattelegges etter hvert som han eller hans ansatte bygger hytten til naboen. Uttakstidspunktet er altså det avgjørende.

## **6 Tingstjenester ytet seg selv**

### **6.1 Innledning**

Spørsmålet om skatteplikt for tingstjenester ytet seg selv kan reises i to retninger. Den første er om skattytere er skattepliktige for de fordeler skattyterne har ved bruk av egne private gjenstander. Denne problemstillingen drøftes i punkt 6.2.

Den andre problemstillingen er om skattytere kan skattelegges for å gi seg selv en bruksrett til gjenstander som inngår i skattyternes egen inntektsskapende aktivitet. Denne problemstillingen redegjøres for i punkt 6.3.

### **6.2 Uten tilknytning til inntektsskapende aktivitet**

#### **6.2.1 Hensyn bak skatteplikt**

Hensynet bak skatteplikten er at bruk av egen kapital er en fordel. Dersom skattyteren hadde leid ut gjenstanden mot vederlag, ville skattyteren mottatt vederlag for den verdi bruk gjenstandene har. Avkastningen av kapitalen ville på den måten bli realisert. I de situasjoner skattyteren bruker kapitalen selv, oppebærer skattyteren også fordelene selv.

Både horisontal og vertikal rettferdighet taler for skattelegging av denne fordelene. Hensynene er redegjort for tidligere i punkt 4.2.

#### **6.2.2 Vilkår for skatteplikt**

Hjemmel for skattelegging av skattyteres bruk av egne gjenstander er sktl § 5-20, 1.ledd a og c, jfr sktl § 5-1, 1.ledd. At bruk av egen kapital er skattepliktig fremgår også forutsetningsvis gjennom unntakene i sktl § 5-21.

Vilkårene for skattelegging av skattyters bruk av egne eiendeler etter sktl § 5-20 er; at bruksretten gjelder eiendeler som er "kapital", at skattyter eier eiendelene selv og at det er skattyter selv som bruker eiendelene.

Disse tre vilkårene reiser normalt ikke noen faktiske eller rettslige problemer.

Med kapital i sktl § 5-20 menes blant annet fast eiendom, løsøre og immaterielle rettigheter. For eksempel hytte, bil, klær og rettighetene til et merkevarenavn.

I forhold til brukskravet er det en alminnelig forutsetning at gjenstanden faktisk er brukt.<sup>62</sup> Inntekt for bruk av egne eiendeler innvinnes i takt med den faktiske bruken av eiendelene, jfr sktl § 5-20. En skattyter vil altså ikke kunne skattelegges for bruk av sin egen bil, med mindre skattyteren faktisk har brukt sin egen bil.

Bakgrunnen til dette er at før skattyter faktisk bruker eiendelen sin, så foreligger bare en inntektsmulighet. Som nevnt under punkt 3.2 er skattyter bare skattepliktig for aktuell inntekt, og at det følger av en tolking av den enkelte skatteregel når en inntekt anses innvunnet. Innvinningskriteriet i sktl § 5-20 er at bruksretten faktisk er brukt.

For spørsmålet om skattyter eier gjenstandene er løsningen at det er det faktiske privatrettslige eierforholdet som skal legges til grunn.

### 6.2.3 Unntak fra skatteplikt

I sktl § 5-21, 1.ledd gis det viktige fritak fra beskatning etter sktl § 5-20. Bestemmelsen hjemler fritak for skattyters bruk av visse egne oppregnede kapitalgjenstander.

Bakgrunnen for unntaket er at dersom avkastningen av bruken av de oppregnede eiendelene i sktl § 5-21, 1.ledd skulle være skattepliktige, burde skattyter også hatt rett til avskrivning av slit og elde på eiendelene. Fra lovgivers side er en slik ordning ikke

---

<sup>62</sup> Zimmer 2001 s 157

ønskelig da den lett kan føre til at skattyternes nettoinntekt blir liten pga store avskrivninger. I de situasjoner dette ikke slår til, skjer det private forbruket med ubeskattede midler.

Det må presiseres at sktl § 5-21, 1.ledd hjemler skattefritak for skattyter og hans familie. Med skattyters familie menes kone og barn.

Gjenstandene som er omfattet av fritaket er løsøre. Oppregningen i bestemmelsen er ikke uttømmende, jfr ”o.l” i sktl § 5-21, 1.ledd. Eksempler på eiendeler som er omfattet av fritaket er klær, møbler, data, tv, sykkel, moped, bil, lystbåt, fly, kunst og campingvogn.

Det er ikke satt noen verdigrense på eiendelene for å kunne kreve fritak etter sktl § 5-21, 1.ledd. Fritaket vil derfor fort kunne gjelde store verdier.<sup>63</sup>

#### 6.2.4 Verdssettelse

Dette har jeg redegjort for tidligere, og jeg viser til punkt 3.4.

#### 6.2.5 Tidfesting

Hjemmel for tidfesting av tjenesteytelser ytet seg selv er sktl § 14-2, 1.ledd, 1.punktum. Tidfestingen skal skje når fordelen ”tilflyter” skattyter. Loven inneholder ingen nærmere definisjon av hva som ligger i uttrykket. Denne bestemmelsen er aktuell når skattyter opptjener inntekter innenfor sin egen økonomi, herunder når skattyter bruker egne eiendeler. Tidfestingen skal skje i takt med selve bruken.

---

<sup>63</sup> Brudvik 2002 s 265



### 6.2.6 Særlig om fordelene av å bo i egen bolig

Prinsipielt omfatter skatteplikten den fordel skattyter har ved å bo i egen bolig. Det har vært gitt egne regler for skattelegging av denne fordelene i sktl kap 7, jfr sktl § 5-1, 1.ledd. Denne fordelene ble unntatt fra beskatning ved lovendring 10 desember 2004 nr 77. Endringen har virkning fra og med inntektsåret 2005.<sup>64</sup>

For hensynene bak skatteplikt på denne fordelene viser jeg til punkt 6.2.1.

Det er gitt egne bestemmelser om unntak fra skatteplikt for fordel ved bruk av egen bolig eller fritidsbolig i sktl kap 7. Under dette punktet skal det kort vises at å bo i egen bolig innebærer en fordel. Materielle vilkår og hensyn for og imot fritak blir ikke behandlet.

Å bo i egen bolig gir avkastning. Utgangspunktet er at denne avkastningen(fordelen) er skattepliktig etter sktl § 5-20, 1.ledd.

At det å bo i egen bolig innebærer en avkastning kan vises med et eksempel. En skattyter som må leie en bolig oppebærer fordelene ved å kunne bo i boligen; men siden skattyter må betale leie for å få tilgang til denne fordelene, blir fordelene null. Bruk av eiendom gir altså en verdiskapning. En skattyter som eier egen bolig oppebærer også fordelene ved bruk av boligen, men skattyter betaler ikke her noen leie. Skattyter som bor i egen bolig oppebærer altså en uskattet verdi.<sup>65</sup>

---

<sup>64</sup> Skattelegging av fordelene av å bo i egen bolig har vært politisk omstridt siden innføringen av beskatningen. Endringen 10 desember 2004 nr 77 var politisk motivert, herunder at meningen med endringen var å fjerne en skatteform som var upopulær blant folket.

<sup>65</sup> Zimmer 1996 s 9.

## 6.3 Med tilknytning til inntektsskapende aktivitet

### 6.3.1 Innledning

Problemstillingen er om en skattyter er skattepliktig for å ha gitt seg selv en tingstjeneste. Denne problemstillingen reiser tre underproblemstillinger.

Den første underproblemstillingen er om tingstjenester er en tjenestetype som kan uttaksbeskattes etter sktl § 5-2. Spørsmålet er om tingstjenester er omfattet av ”tjenester” i sktl § 5-2. Denne redegjørelsen gjøres i punkt 6.3.3.

Den andre underproblemstillingen er om uttaksbeskatning av tingstjenester etter sktl § 5-2 kan gjøres gjeldende overfor en fysisk skattyter. Problemstillingen redegjøres for under punkt 6.3.4. Denne problemstillingen forutsetter altså at sktl § 5-2 omfatter tingstjenester. Denne problemstillingen er også aktuell ved spørsmål om en skattyter er skattepliktig for å ha gitt en tingstjeneste helt eller delvis vederlagsfritt til andre, som behandles i punkt 7.3. For å unngå mest mulig dobbeltbehandling vil redegjørelsen under dette punktet også behandle spørsmålet om sktl § 5-2 prinsipielt omfatter tingstjenester som gis til andre.

Den tredje underproblemstilling er hvilke vilkår og grenser som gjelder, dersom sktl § 5-2 omfatter skatteplikt for uttak av tingstjenester til seg selv. Denne problemstillingen redegjøres for under punkt 6.3.4.

### 6.3.2 Hensyn bak skatteplikt

Som nevnt tidligere er to av hensynene med uttaksbestemmelsen å ”dekke opp for ufullkommenheter i skattesystemet” og å sikre at forbruk av tjenester, både personlige

og tingstjenester, skjer med beskattet inntekt.<sup>66</sup> Uten hjemmel for å uttaksbeskatte skattytere som gir seg selv en slik bruksrett, ville føre til at slikt forbruk ville skje skattefritt.

Uttaksbeskatning av tingstjenester, med tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet, som skattyter gir til seg selv, innebærer to ting. Direkte fradrag eller avskrivninger skattyter har fått på eiendelene tilbakeføres. Det medfører at skattyter ikke får fradrag for eiendeler som skattyter bruker privat. Det andre er at siden verdien av bruksretten settes til omsetningsverdien, inntektsføres skattyter et beløp tilsvarende det beløpet skattyter ville mottatt ved utleie av bruksretten til andre.<sup>67</sup>

### 6.3.3 Uttaksbeskatning av tingstjenester

Problemstillingen er som nevnt om uttaksbeskatning etter sktl § 5-2 omfatter tjenestetypen tingstjenester. Spørsmålet er om tingstjenester er omfattet av ”tjenester” i sktl § 5-2.

Lovteksten inneholder ingen nærmere definisjon av ”tjenester” i sktl § 5-2. Lovtekstens ordlyd er vid nok til å kunne tolkes slik at tingstjenester både er og ikke er omfattet. Opprinnelig ble bestemmelsen forstått slik at verken personlige tjenester eller tingstjenester var omfattet av ordlyden.<sup>68</sup>

Ved skattereformen 1992 ble det gjort endringer i virkeområdet i sktl § 5-2.

I Ot.prp 35 (1990-1991) foreslår Departementet ”(...) at skatteloven § 42, 1.ledd, 3 og 4

---

<sup>66</sup> Zimmer 2001 s 281

<sup>67</sup> Zimmer 2001 s 281

<sup>68</sup> Ot.prp. nr 35 (1990-1991) s 263

punktum endres slik at uttaksreglene vil omfatte alle typer av verdier som tas ut fra en virksomhet. Uttak vil dermed bli et selvstendig kriterium for realisering av de fordeler som ligger i virksomhetens eiendeler, tjenesteytelser m.v.” Videre presiseres det i Ot.prp 35 (1990-1991) at ”[d]et er uten betydning i hvilken form verdiene ytes.”

Disse uttalelsene støttes av Ot.prp 64 (1991-1992). I forarbeidene sies at ”(...) uttaksbeskatningen nå er utvidet til å gjelde all typer av verdier som tas ut av virksomhet til annen bruk.”

Uttalelsene i forarbeidene er generelle og prinsipielle. En alminnelig språklig forståelse av disse uttalelsene tilsier at både personlige tjenester og tingstjenester er omfattet. Uttalelsene sier ikke uttrykkelig at tingstjenester er omfattet, men forarbeidene er et viktig moment som taler for at tingstjenester er omfattet av ”tjenester” i sktl § 5-2. Det er tidligere redegjort for under punkt 4.3 at sktl § 5-2 omfatter personlige tjenester.

I juridisk teori har det vært noen uklarheter om sktl 1911 § 50, 2.ledd c har vært hjemmel for uttaksbeskatning av tingstjenester. I Ot.prp. nr 64 (1991-1992) sies det at ”til og med 1991 var uttak av varer og tjenester skattepliktig inntekt etter skatteloven (av 1911) § 50, 2.ledd c. Denne bestemmelsen ble opphevet som overflødig da utvidelsen av uttaksbestemmelsen i skatteloven av § 42, 1.ledd ble vedtatt ved lov 20. juli 1991 nr.54. Realiteten i denne del av uttaksbeskatningen må beholdes i lovgivningen fra 1992.”<sup>69</sup>

Sktl 1911 § 50, 2.ledd c gjaldt uttak av produkter og varer til eget bruk. Bestemmelsen omfattet ikke gaveoverføringer. Praksis før lovendringen i 1991 var at tingstjenester

---

<sup>69</sup> Ot.prp nr 64 (1992)

ikke var omfattet av sktl 1911 § 50, 2.ledd c.<sup>70</sup> Uttalelsene om sktl 1911 § 50, 2.ledd c i Ot.prp. 64 (1991-1992) går ut på at uttak av varer og personlige tjenester til eget privat bruk er skattepliktig. Uttalelsene i forarbeidene om sktl 1911 § 50, 2.ledd c sier altså intet om tingstjenester er omfattet av sktl 1911 § 42, 1.ledd.<sup>71</sup>

Spørsmålet om tingstjenester er omfattet av sktl § 5-2 ble behandlet av Høyesterett i Rt. 2003.536 Storhaugen Invest. I dommen konkluderer Høyesterett med at tingstjenester er omfattet av sktl § 5-2. Høyesterett begrunner dette med at ordlyden i sktl § 5-2 dekker tingstjenester, og at det ikke foreligger noen momenter som skulle begrunne en innskrenkende tolking. Videre begrunner Høyesterett resultat med at meningen med uttalelsene i forarbeidene var at tingstjenester skulle være omfattet av sktl § 5-2, og at dette er et resultat som gir god sammenheng i reglene. Høyesterettsprakis, forarbeidene og ordlyden i sktl § 5-2 tilsier at tingstjenester er omfattet av sktl § 5-2, og disse rettskildefaktorene må ha avgjørende vekt for spørsmålet.

#### 6.3.4 Anvendelsesområdet til sktl § 5-2 overfor fysiske skattytere

I punkt 6.3.3 er det slått fast at sktl § 5-2 omfatter tingstjenester. Problemstillingen under dette punktet er om uttaksbeskatning av tingstjenester kan gjøres gjeldende overfor en fysisk skattyter. Et eksempel på problemstillingen er om en snekker kan uttaksbeskattes for selv å ha brukt verktøy, som snekkeren bruker i snekkerarbeidet sitt, på fritiden. Problemstillingen er som nevnt også aktuell i tilfeller der tingstjenesten gis

---

<sup>70</sup> Se Ot.prp 54 (75-76) s 1

<sup>71</sup> Det kan virke som om Departementet i Ot.prp 35 (1990-1991) hevder at sktl 1911 § 50, 2.ledd c var en generell hjemmel for uttaksbeskatning, som tilsvarer den nye uttaksbestemmelsen i sktl § 42, 1.ledd som kom ved lovendringen i 1991. Jeg kan ikke se at en slik forståelse av bestemmelsen er riktig.

som gave til andre. For eksempel om snekkeren kan uttaksbeskattes for å ha gitt naboen rett til å bruke snekkerens verktøy helt eller delvis vederlagsdritt.

En alminnelig språklig tolking av ordlyden i sktl § 5-2 tilsier at uttaksbeskatning kan gjøres gjeldende overfor både tingstjenester skattyter yter til seg og til andre.

I Rt. 2003.536 Storhaugen Invest, som behandles under punkt 6.3.3, slår Høyesterett fast at sktl § 5-2 omfatter tingstjenester. Dommen inneholder ingen uttalelser om skatteplikt spesifikt i tilfeller der en fysisk skattyter tar ut tingstjenester til seg selv eller gir tingstjenester til andre helt eller delvis vederlagsfritt.

Mangel på disse presiseringene i dommen kan tolkes slik at skatteplikten for uttak av tingstjenester gjelder generelt for alle typer av skattytere, og uavhengig av om uttaket var til skattyteren selv eller til andre. Mangelen kan også tolkes slik at Høyesterett ikke vurderte skatteplikten for uttak av tingstjenester i forhold til fysiske skatteyttere.

Utgangspunktet er at det kreves rettskilder med betydelig vekt for å legge til grunn en innskrenkende tolking av en høyesterettsdom. I det følgende skal det redegjøres for momenter som taler for en innskrenkende tolking, herunder momenter som taler for at en fysisk skatteyter ikke kan uttaksbeskattes etter sktl § 5-2 for å ha tatt ut en tingstjeneste til seg selv eller gitt en tingstjeneste til andre.

En viktig grunn til at det har vært usikkert om sktl § 5-2 hjemler uttaksskatt for en skattyter som gir seg selv en tingstjeneste, er at skattyteren uansett vil være skattepliktig som mottaker og bruker av bruksretten etter sktl § 5-20, 3.ledd. Sktl § 5-20, 3.ledd sikrer at bruken skjer med beskattet inntekt. En uttaksbeskatning vil i slike tilfeller føre til at skattyter skattelegges to ganger; en gang som giver etter sktl § 5-2, og en gang som mottaker etter sktl § 5-20, 3.ledd, jfr sktl § 5-1, 1.ledd. Hensynet til å unngå dobbeltbeskatning taler imot uttaksbeskatning av giver som gir tingstjenester til seg selv, når skattyteren er skattepliktig for bruken av eiendelene som mottaker etter sktl § 5-20, 3.ledd.

Ligningspraksis legger til grunn at sktl § 5-2 ikke hjemler skatteplikt for skattytere som gir seg selv tingstjenester. Ligningspraksis legger til grunn at i tilfeller der

driftsmiddelet fortsatt inngår i skattyters inntektsskapende aktivitet, skattelegges skattyter som bruker av eiendelene etter hovedregelen i sktl § 5-1, 1.ledd jfr sktl § 5-20, 3.ledd.<sup>72</sup>

Hensynet til å unngå dobbeltbeskatning og ligningspraksis taler imot at sktl § 5-2 hjemler uttaksskatteplikt i slike tilfeller.

Løsningene i forhold til om en skattyter kan uttaksbeskattes for uttak av tingstjenester, er usikre både der uttaket skjer til egen bruk og der tingstjenesten gis som gave til andre.

I forhold til spørsmålet om en fysisk skattyter er skattepliktig for å ha tatt ut en tingstjeneste til seg selv, legger jeg avgjørende vekt på hensynet til å unngå dobbeltbeskatning og ligningspraksis. Situasjonen blir da den at skattytere som tar ut tingstjenester til seg selv, bare skattelegges som mottakere og brukere av bruksretten etter sktl § 5-20, 3.ledd. Siden løsningen er usikker, gjøre jeg rede for skatteplikt for uttak av tingstjenester som skattyter gir til seg selv i punkt 6.3.4.

I forhold til om sktl § 5-2 omfatter skatteplikt for skattytere som gir andre bruksrett til eiendeler som inngår i skattyters inntektsskapende aktivitet, må det også legges vekt på at ligningspraksis legger skatteplikt til grunn i slike tilfeller. Lignings ABC 2003 s 1203, som viser til Rt. 2003.536, sies at "[v]idere gjelder skatteplikten ved uttak av alle slags tjenester,(...) eller vederlagsfri bruk av andres formuesgjenstand".

Rettspraksis, forarbeidene se punkt 6.3.3, og forvaltningspraksis taler her for at sktl § 5-2 omfatter skatteplikt for fysiske skattytere som gir tingstjenester til andre.

---

<sup>72</sup> Lignings ABC 2003 s 1203.

Disse rettskildene må få avgjørende betydning for spørsmålet, slik at sktl § 5-2 anses å omfatte skatteplikt for fysiske skatteytere som gir andre tingstjenester.

I de tilfeller skattyterne gir tingstjenestene som gaver til andre skjer det en dobbeltbeskatning. Skattyteren som gir tingstjenesten skattelegges etter sktl § 5-2, og mottakeren som bruker eiendelene skattelegges etter sktl § 5-20, 3.ledd.

### 6.3.5 Vilkår for skatteplikt

Sktl § 5-2 første punktum stiller opp de alminnelige vilkårene. Vilkårene i første punktum gjelder hva slags typer av tingstjenester som er omfattet av bestemmelsen, om tingstjenesten har tilknytning til inntektsskapende aktivitet og om uttaksmåten omfattes av skatteplikten etter § 5-2. Andre punktum inneholder et tilleggsvilkår når uttaket skjer fra enkeltmannsforetak eller sameie.

Tilknytningsvilkåret og uttaksformen, jfr ”uttak til egen bruk” i sktl § 5-2, er redegjort for under punkt 4.3.2. Jeg viser til fremstillingen der for en redegjørelse av de to vilkårene. Innholdet i vilkårene er like for begge fremstillingene.

Det må presiseres at tingstjenester er noe annet enn de situasjoner der de aller fleste av eierbeføyelsene har gått over til brukeren, og bruksretten er ment å gjelde for en lang tid. En slik situasjon anses for å være en overføring av et formuesgode, og ikke overføring av en bruksrett. De situasjonene går da under betegnelsen ”formuesgode” i sktl § 5-2.

Uttaksbeskatning av tingstjenester forutsetter at tingstjenesten faktisk er brukt. Er ikke tingstjenesten faktisk brukt, er det ingen inntekt å skattelegge.

Det siste vilkåret er bare aktuelt for enkeltmannsforetak og sameier. For at uttaksbeskatning skal kunne skje kreves det at kostprisen har kommet helt eller delvis til fradrag, jfr sktl § 5-2. For eiere av enkeltmannsforetaket som yter tingstjenester til seg selv, eller sameiere som yter tingstjenester til sameiet, er det et vilkår at kostnaden belastes enkeltmannsforetaket/sameiet.



Kostprisen kan ha kommet til fradrag på flere måter på. For eksempel ved direkte fradrag, avskrivning og tatt inn på negativ saldo. Spørsmålet om kostnadene faktisk må ha kommet til fradrag, eller om det er tilstrekkelig at kostnaden kan komme til fradrag rent prinsipielt, har vært debattert i juridisk litteratur. Regelen er at kostnaden faktisk må ha kommet til fradrag for at uttaksbeskatning skal være aktuelt.<sup>73</sup> For tjenesteytelser stiller ikke vilkåret om fradragsføring av kostprisen store problemer. Det følger av Ot.prp nr 64 (1991-1992) at kostprisen for tjenester alltid vil være kommet til fradrag etter reglene om varelager-oppgjør og fradrag for næringskostnader. Denne uttalelsen må legges til grunn ved spørsmålet om fradrag for kostpris ved tingstjenester.

#### 6.3.6 Verdsettelse

Jeg har redegjort for dette tidligere, og viser til punkt 3.4

#### 6.3.7 Tidfesting

Hjemmel for tidfesting av uttakspiktige personlige tjenester er sktl § 14-2, 1.ledd, første punktum. Tidfestingen av tingstjenester skjer etter hvert som bruksretten faktisk benyttes. Tidfestingen skjer i takt med bruken av gjenstandene. Uttakstidspunktet er altså det avgjørende.

---

<sup>73</sup> Ot.prp nr 35 (1990-1991) s 263 sier at fradraget faktisk må være gjort. Lignings ABC 2003 s 1205 legger til grunn at fradraget må være gjort. Brudvik 2002 s 348 og BAHN 1992 mener at fradraget faktisk må være gjort.. Zimmer 2001 s 287 tar ikke noe endelig standpunkt til spørsmålet.



## **7 Tingstjenester ytet til andre vederlagsfritt**

### **7.1 Innledning**

Problemstillingen i punkt 7.2 er om en skattyter har skatteplikt for å ha gitt en tingstjeneste, som ikke har tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet, helt eller delvis vederlagsfritt til andre. Et eksempel på dette er en skattyter som gir naboen rett til å bruke skattyters hytte i helgene.

I punkt 7.3 behandles problemstillingen om en skattyter har skatteplikt for å ha gitt en tingstjeneste, som har tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet, helt eller delvis vederlagsfritt til andre. Et eksempel på dette er en skattyter som gir naboen rett til å bruke verktøy som inngår i skattyterens snekkervirksomhet.

### **7.2 Uten tilknytning til inntektsskapende aktivitet**

En skattyter som gir andre skattesubjekter rett til å bruke skattyters eiendeler helt eller delvis vederlagsfritt, oppebærer ikke fordelene bruken av eiendelene gir. I denne situasjonen er det brukerne av eiendelene som oppebærer fordelene av bruken av eiendelene.

Problemstillingen er om skattyteren, som ikke oppebærer fordelene av bruken av eiendelene, har skatteplikt for å ha gitt andre skattesubjekter en helt eller delvis vederlagsfri rett til å bruke skattyters eiendeler.

Hjemmel for skatteplikt må søkes i hovedregelen i sktl § 5-1, 1.ledd. Et av vilkårene for skatteplikt er at skattyteren har innvunnet fordelene av tjenesten, jfr sktl § 5-1, 1.ledd.

I situasjoner der skattyteren gir andre en helt gratis bruksrett til skattyters egne eiendeler, oppebærer ikke skattyteren fordelene. Skattyteren har ikke brukt eiendelene og derfor ikke oppebåret den verdiskapning som bruken av eiendelene gir. Skattyteren har eller ikke mottatt et vederlag for bruksretten. Det er mottakerne som fullt ut oppebærer

fordelen. Skattyteren har ingen fordel og tingstjenestens verdi kan derfor ikke skattelegges på skattyters hånd.

Dersom skattyteren mottar delvis vederlag, anses vederlaget for å være skattepliktig inntekt etter sktl § 5-1, 1.ledd, jfr sktl § 5-20, 1.ledd. Den delen av tingstjenesten som skattyteren ikke mottar vederlag for er uaktuelt å beskatte, siden skattyter ikke har mottatt noen skattepliktig fordel.

For en kort redegjørelse av mottakernes skatteplikt for bruk av andre gjenstander etter sktl § 5-20, 3.ledd vises til punkt 6.3.3.

Det må presiseres at når tingstjenesten gis som arv, er tingstjenesten arveavgiftspliktig for mottakeren, jfr arveavgiftsloven 19. juni 1964 nr 14 § 2, 1.ledd første setning ”all arv”.

### 7.3 Med tilknytning til inntektsskapende aktivitet

Mottakeren av en slik bruksrett har skatteplikt etter sktl § 5-20, 3.ledd. Spørsmålet er om mottakerens skatteplikt har noen betydning for giverens skatteplikt.

Uttaksbeskatning av tingstjenester er aktuelt for de ubeskattede verdiene som bruken representerer. Uttaksbeskatning skal sikre at disse verdiene blir skattlagt.

#### 7.3.1 Virkeområdet til sktl § 5-2 ved tingstjenester

Dette vilkåret er redegjort for tidligere, og jeg viser til punkt 6.3.3 og 6.3.4

#### 7.3.2 Vilkår for skatteplikt

Sktl § 5-2 har et vilkår om at tingstjenesten må ha tilknytning til skattyters inntektsskapende aktivitet. Innholdet av dette vilkåret er redegjort for tidligere, og jeg viser til punkt 4.3.2

Et annet vilkår i sktl § 5-2 er at tingstjenesten som gis som en gave, anses for å være i samsvar med de krav som ligger i uttaksformen ”gaveoverføring” i sktl § 5-2. Dette gjelder både i forhold til kravet om gavehensikt, frivillighet, vederlagsfrihet og

formuesforskyvning. Dette er redegjort for tidligere, og samme innhold legges til grunn under dette punktet. Jeg viser til redegjørelsen under punkt 5.3.3

Kravet til formuesforskyvning ved gaveoverføring av tingstjenester må presiseres. Spørsmålet er om en skattyter, som gir andre en bruksrett til skattyters eiendeler, har noen formuesreduksjon når skattyteren fortsatt er eier av gjenstanden. Spørsmålet er om fraværet av vederlag er tilstrekkelig for å si at skattyteren har en formuesreduksjon. En skattyter som gir andre slik bruksrett mottar ikke vederlag, og oppebærer heller ikke den verdi bruken av eiendelene gir. Skattyter har her en klar formuesreduksjon som følge av overføringen av bruksretten. Kravet til formuesforskyvning er oppfylt.

#### 7.3.3 Verdenssettelse

Verdenssettelse har jeg redegjort for tidligere, og jeg viser til punkt 3.4.

#### 7.3.4 Tidfesting

Hjemmel er sktl § 14-2, 1.ledd første setning. Tidfestingen skjer etter hvert som bruken foretas. Skatteplikten til skattyteren som gir bruksretten blir tidfestet etter brukerens faktiske bruk av skattyterens eiendeler.

## **8 Litteraturliste**

Lover

Landskatteloven av 18. August 1911 nr 8

§ 42, 9 ledd siste punktum

43, 2.ledd

Byskatteloven av 18. August 1911 nr 9

§ 36 siste ledd siste punktum

§ 37, 9.ledd

Skatteloven av 18. August 1991 nr 8

§ 42, 1.ledd og 9.ledd

§ 46

§ 47

§ 48

§ 49

§ 50, 2.ledd c

Skattebetalingsloven av 21. November 1952 nr 2

§ 1

§ 4

§ 7, 2.ledd

Arveavgiftsloven av 19. juni 1964 nr 14

§ 2, 1.ledd første setning

Skatteloven av 26. Mars 1999 nr 14

§ 2-2, 1.ledd a-d og f-h og 2.ledd.

§ 5-1, 1.ledd

§ 5-2

§ 5-3

§ 5-15, 1.ledd j nr 6 og 7

§ 5-20, 1.ledd og 3.ledd

§ 5-21, 1.ledd

Kapittel 7

§ 9-2, 2.ledd

§ 14-2, 1.ledd første punktum

Forarbeider

I Ot.prp. nr 57 (1956) Om endringer i skatteloven for landet og for byene av 18 august 1911

Ot.prp. nr 54 (1975-1976) Om endringer i lov om skatt av formue og inntekt av 18 august 1911 m.fl.

Ot.prp. nr 35 (1990-1991) Skattereformen 1992

Ot.prp. nr 64 (1991-1992) Om lov om endringer i lov av 18.august 1911 om skatt av formue og inntekt m.fl.

Ot.prp. nr 19 (1994-1995) Evalueringer av deler av skattereformen

Ot. prp. Nr 86 (1997-1998) Ny skattelov

Domsregistre

Rt. 1966.1149 Snekker Andersen

Rt. 1985.319 Rignes

Rt. 1995.1422 Kiønig

Rt. 2003.536 Storhaugen Invest

Utv. 1955.588

Utv. 1989.356

Bøker

Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 4. utg. Oslo, 2001.

Zimmer, Frederik. *Bedrift, selskap og skatt*. 2.utg. Oslo, 1998.

Arbakke, Magnus. *Skatt på inntekt*. 4. utg. Oslo, 1994.

Fallan, Lars. *Innføring i skatterett 2004-2005*. 22.utg. Oslo, 2004.

Gjems-Onstad, Ole. *Norsk bedriftsskatterett*. 5. utg. Oslo, 2001.

BAHR. Næringsbeskatning, En fremstilling av reglene i skattereformen 1992. Oslo, 1992.

Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende 2002*. 25. utg. Oslo, 2002.

Artikler, uttalelser og lignende

Ligningens 2002

Ligningens 2003

Ligningens 2004

Krogh Moe, Per. *Forskjellige skattespørsmål i forbindelse med arbeid på eget*

*boligbygg*. I: Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål. Årg. 1966

Zimmer, Frederik. *Boligskatt – hvorfor og litt om hvordan*. I: Institutt for offentlig retts skriftserie nr.3 1996

U 83.347

U 83.291

U 92.261 FID

U 95.1275 FID

( <http://www.jus.uio.no/sekr/studieinformasjon/fagsider/spesialoppgave/retningslinjer> )



## **9 Lister over tabeller, figurer m v**